



**UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

MAESTRÍA EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

**Medios Alternativos de Solución de
Controversias Penales en Materia Fiscal**

TESIS QUE PRESENTA:

C.P. LEONEL HERNÁNDEZ VALDÉS

PARA OBTENER EL GRADO DE:

MAESTRO EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

DIRECTOR DE TESIS:

Dra. FLOR DE MARIA TAVERA RAMIREZ

Monterrey, N.L. a junio de 2025



GLOSARIO DE SIGLAS Y ABREVIACIONES	5
RESUMEN.....	6
INTRODUCCIÓN.....	9
CAPÍTULO 1 FUNDAMENTOS DE INVESTIGACIÓN	14
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	14
1.1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	14
1.1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	15
1.2. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	16
1.2.1 PREGUNTA GENERAL	16
1.2.2 PREGUNTAS ESPECÍFICAS	16
1.3 OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN.....	16
1.3.1 OBJETIVOS GENERALES	16
1.3.2 OBJETIVOS PARTICULARES	17
1.4 HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN	17
1.4.1 HIPÓTESIS GENERAL	17
1.4.2 HIPÓTESIS ESPECÍFICAS.....	17
1.5 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	18
1.5.1 CONVENIENCIA.....	18
1.5.2 VALOR TEÓRICO	18
1.6 DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL.....	19
1.6.1 ALCANCES Y LIMITACIONES	19
1.6.2 IMPLICACIONES ÉTICAS	19
1.7 MATRIZ DE CONGRUENCIA	19
1.7.1 CONGRUENCIAS METODOLÓGICAS	19
CAPÍTULO 2 MARCO TEÓRICO	21
2.1 MARCO CONCEPTUAL	21
2.1.1. DEFINICIÓN DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS....	21
2.1.2. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS MÁS USADOS INTERNACIONALMENTE.....	22
2.2 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS	23
2.2.1. ANTECEDENTES INTERNACIONALES DE LA ÉPOCA MODERNA	23
2.2.2. ANTECEDENTES EN MÉXICO	23
2.3 MARCO LEGAL (LEGISLACIÓN MEXICANA).....	24
2.3.1. CAMBIOS EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA	24
2.3.2. LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO	26

2.3.3 MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL USADOS EN MÉXICO	41
2.3.3.1 ACUERDOS CONCLUSIVOS	41
2.3.3.2 ACUERDOS REPARATORIOS EN MATERIA PENAL.....	41
2.3.4 LOS DIEZ PRINCIPIOS GLOBALES PARA COMBATIR LA DEFRAUDACIÓN FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN ECONÓMICA (OCDE) Y SU APLICACIÓN EN MÉXICO	43
2.3.5 PRINCIPALES CAUSAS DE LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO	46
2.4. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA	50
2.4.1 LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS FISCALES EN ESPAÑA	50
2.4.2 USO DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA PENAL FISCAL EN ESPAÑA.....	51
2.4.3 DATOS ECONÓMICOS DE ESPAÑA	53
2.5 LEGISLACIÓN ALEMANA	53
2.5.1 LOS DELITOS FISCALES EN ALEMANIA	53
2.5.2 USO DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA PENAL FISCAL EN ALEMANIA.....	55
2.5.3 DATOS ECONÓMICOS DE LA REPUBLICA ALEMANA	56
CAPÍTULO 3 METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	57
3.1 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	57
3.2 ENFOQUE DEL DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	57
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	57
3.4 DELIMITACIÓN DE LA POBLACIÓN	58
3.5 SELECCIÓN DE LA MUESTRA	58
3.6 INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS	58
3.7 PROCESO DE SELECCIÓN DE DATOS	59
CAPÍTULO 4 RESULTADOS Y DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	59
4.1 RESULTADOS	59
4.2 CONCLUSIONES AL USO DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA PENAL FISCAL EN MÉXICO	62
Pregunta 1:.....	62
¿Permite la legislación mexicana la óptima utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en cuestiones penales fiscales?	62
Pregunta 2:.....	67
¿Cómo aplican España y Alemania, los medios alternativos de solución de controversias penales en materia fiscal?	67
Pregunta 3:.....	70
¿La aplicación de medios alternos, afectará negativamente el proceso recaudatorio?	70

Pregunta 4:	72
¿El Endurecimiento de los castigos penales es la mejor manera de acabar con la evasión fiscal? .	72
4.3 RECOMENDACIONES	73
4.3.1. MEJORAR LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS	73
4.3.2. REALIZACION DE MODIFICACIONES A LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA MEJORAR LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIAL PENAL FISCAL MÉXICO	75
4.3.3. AUMENTAR EL ALCANCE DE LOS SERVICIOS QUE PRESTA LA PRODECON	78
ANEXO 1 PREGUNTAS REALIZADAS AL PROCURADOR FISCAL Y A LA TITULAR DEL SAT	79
ANEXO 2.- PREGUNTAS A LOS MINISTROS DE LA SCJN	80
ANEXO 3.- PREGUNTAS AL TITULAR DE LA PRODECON	81
BIBLIOGRAFÍA	82

GLOSARIO DE SIGLAS Y ABREVIACIONES

PRODECON – Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

MASC´S´s : Medios Alternativos de Solución de Controversias

OCDE-Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

INAI-Instituto Nacional de Transparencia y Acceso a la Información Pública

CFF- Código Fiscal de la Federación

SCJN-Suprema Corte de Justicia de la Nación

CNDH -Comisión Nacional de los Derechos Humanos

ONU-Organización de las Naciones Unidas

(“LNMASC´SP”) Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal

SHCP- Secretaría de Hacienda y Crédito Público

SAT- Servicio De Administración Tributaria

LGT- Ley General Tributaria Española

ISR.- Impuesto Sobre la Renta

IVA.- Impuesto al Valor Agregado

LISR.- Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA. - Ley del Impuesto al Valor Agregado

CFDI. - Comprobante Fiscal Digital por Internet

RESUMEN

Tanto en materia administrativa como en la materia penal puede haber abusos de la autoridad, que han sido documentadas por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (“PRODECON”) y debido a las nuevas disposiciones que catalogaban, los delitos de defraudación fiscal como amenazas a la seguridad nacional y como esto se ligaba a la aplicación de la Ley Federal de Extinción de Dominio, se consideró necesario investigar si la aplicación de los Medios Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal Fiscal podrían evitar abusos de las Autoridades en materia penal fiscal.

La pregunta general fue:

¿Permite la legislación mexicana la óptima utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en cuestiones penales fiscales?

Para contestar esta pregunta se analizaron diferentes tópicos importantes, los cuales deberían ser resueltos para poder contestar la pregunta general.

- El primer tópico está relacionado con el análisis de la legislación mexicana está en concordancia con el mandato Constitucional de aplicación de medios alternativos por parte de los funcionarios públicos y si existe legislación suficiente al respecto.
- El segundo: es la realización de un estudio comparado para analizar la aplicación de la justicia reparatoria en materia tributaria, en países europeos como son:

Alemania y España debido a que ellos desde hace mucho tiempo aplican este tipo de acuerdos en temas penales fiscales

- Tercero: Si los cambios en realizados en distintas legislaciones los cuales fueron realizados con los propósitos de aumentar la recaudación y desincentivar la evasión fiscal, se tendría que analizar si con la aplicación de estos medios alternos, no se vería afectado el proceso recaudatorio y

Cuarto: Analizar las causas de la evasión y defraudación fiscal, así como estudiar si la aplicación de estos medios alternos es más eficiente para disminuir la evasión y la defraudación fiscal que el aumento a los castigos por los delitos fiscales.

Por tanto, se elaboraron cuatro preguntas específicas:

- 1.- ¿Permite la legislación mexicana la óptima utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en cuestiones penales fiscales?
- 2.- ¿Cómo aplican España y Alemania, los medios alternativos de solución de controversias penales en materia fiscal ¿Cómo aplican España y Alemania, este tipo de soluciones?
- 3.- ¿La aplicación de medios alternos, afectará negativamente el proceso recaudatorio?
- 4.- El Endurecimiento de los castigos penales a la defraudación fiscal, ¿Es la mejor manera de acabar con la evasión fiscal?

En la planeación de esta tesis, fueron estudiadas las legislaciones mexicanas, española y alemana, tanto en materia penal como fiscal, así como ciertas disposiciones Constitucionales de nuestra Carta Magna, las cuales son detalladas más adelante. Adicionalmente fueron consultadas fuentes de información adicional a las disposiciones fiscales y penales mexicanas como son libros, revistas, jurisprudencias, leyes de España y Alemania, documentos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), todas las fuentes consultadas se detallan en la Bibliografía y los párrafos extraídos de ella se encuentran identificado con su respectiva fuente bibliográfica.

No obstante, de toda la documentación analizada, se enviaron encuestas a varios funcionarios públicos por medio del Instituto Nacional de Transparencia y Acceso a la Información Pública (INAI), para obtener información adicional a fin de poder corroborar las conclusiones obtenidas, así como se realizaron consultas con abogados que se dedican a la materia fiscal administrativa

Con la información analizada, la aplicación de estas encuestas y las consultas realizadas se logró concluir que la materia fiscal y administrativa son ramas separadas del derecho que tutelan distintos intereses jurídicos, pero convergen en el interés jurídico de proteger el patrimonio del Estado que son la determinación y recaudación de impuestos.

Por tanto, es necesario en nuestro país la formación de defensores penales fiscales y también a su vez de mediadores que conozcan de ambas materias y que se propongan cambios a las distintas legislaciones a fin de hacer más sencillo y claro la aplicación de los Medios Alternativos en la Solución de Controversias Penales en Materia Fiscal.

PALABRAS CLAVES:

MEDIOS ALTERNATIVOS PENAL-FISCAL

PENAL FISCAL

ESPECIALIZACION PENAL FISCAL

ESTUDIO COMPARATIVO PENAS POR DELITOS FISCALES

SOLUCION DE CONTROVERSIAS PENAL FISCAL

ABSTRACT

Administrative and criminal penalty can lead to **abuses of authority**. The abuses in administrative law, have been documented by the Office of the Taxpayer's Defense (PRODECON) in their Systematic Recommendations. Due to new provisions that classified **tax fraud offenses as threats to national security** and how this linked to the application of the Federal Law on Asset Forfeiture, it was deemed necessary to investigate whether the application of **Alternative Dispute Resolution Methods in Criminal Tax Matters** could prevent abuses by authorities in this area.

The general research question was: Does Mexican legislation allow for the optimal utilization of alternative dispute resolution methods in criminal tax matters?

To answer this question, various important topics were analyzed, which needed to be addressed to answer the general question.

The first topic is related to analyzing whether Mexican legislation aligns with the Constitutional mandate for public officials to apply alternative methods and if there is sufficient legislation in this regard.

The second involves conducting a comparative study to analyze the application of **restorative justice in tax matters** in European countries such as Germany and Spain, given their long history of applying this type of agreement in criminal tax cases.

Third: If the changes made in different legislations, which were aimed at increasing revenue and discouraging tax evasion, would need to be analyzed to determine if the application of these alternative methods would negatively affect the collection process.

Fourth: To analyze the causes of tax evasion and fraud, as well as to study whether the application of these alternative methods is more efficient in reducing tax evasion and fraud than increasing penalties for tax offenses.

Therefore, four specific questions were formulated:

Does Mexican legislation allow for the optimal utilization of alternative dispute resolution methods in criminal tax matters?

How do Spain and Germany apply alternative dispute resolution methods in criminal tax matters?

Will the application of alternative methods negatively affect the tax collection process?

Is the toughening of criminal penalties for tax fraud the best way to combat tax evasion?

In the planning of this thesis, Mexican, Spanish, and German legislations, both criminal and tax, were studied, as well as certain Constitutional texts of our Magna Carta, which are detailed later. Additionally, sources of information beyond Mexican tax and criminal provisions were consulted, such as books, journals, jurisprudences, laws from Spain and Germany, and documents from the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). All consulted sources are detailed in the Bibliography, and extracted paragraphs are identified with their respective bibliographic source.

Furthermore, from all the documentation analyzed, surveys were sent to several public officials through the National Institute of Transparency and Access to Information (INAI) to obtain additional information to corroborate the conclusions obtained, and consultations were held with lawyers specializing in administrative tax matters.

With the analyzed information, the application of these surveys, and the consultations conducted, it was concluded that tax and administrative matters are separate branches of law that protect different legal interests, but they converge in the legal interest of protecting the State's patrimony, which involves tax determination and collection.

Therefore, it is necessary in our country to train **criminal tax defenders** and also **mediators** who are knowledgeable in both subjects, and to propose changes to various legislations to make the application of Alternative Dispute Resolution Methods in Criminal Tax Matters simpler and clearer.

KEYWORDS: ALTERNATIVE METHODS CRIMINAL-TAX CRIMINAL TAX CRIMINAL TAX SPECIALIZATION COMPARATIVE STUDY PENALTIES FOR TAX CRIMES DISPUTE RESOLUTION CRIMINAL TAX

INTRODUCCIÓN

Los delitos del orden fiscal son lesivos para el Estado Mexicano, prueba de ello fueron las modificaciones que se hicieron a varias legislaciones para considerar los delitos fiscales como agravios que atentan contra la seguridad nacional. No hay duda de que estos delitos se deben combatir frontalmente y con todo el rigor que proceda, sin embargo no olvidemos que en nuestro país vivimos todavía en un estado de derecho y se deben respetar las garantías constitucionales, de hecho desde hace algunos años nuestra Carta Magna han sufrido cambios que representan mejoras en la aplicación de los derechos humanos y en concordancia con esto, las distintas disposiciones legisles en México, han empezado a implementar los medios alternativos de solución de controversias, como un instrumento para disminuir el rezago que tiene en nuestro país la implementación de justicia.

En harás de favorecer la implementación de la impartición de justicia, del Artículo 17 de nuestra Carta Magna fue modificada, en su tercer párrafo, añadiéndose lo siguiente:

“Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.”

Como se puede observar, este cambio es representa un nuevo enfoque ya que se cambia la perspectiva de la aplicación de las medidas alternativas para que de manera activa las autoridades obligatoriamente deben realizar acciones a fin de promover los medios alternativos de solución de controversias.

En materia penal fiscal la mejoras a los derechos humanos no deben quedarse obsoletas,

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado que los avances en derechos humanos en materia penal pueden utilizarse en materia administrativa:

“DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO.

De un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la colectividad en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados. En este orden de ideas, la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; en uno y otro supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida. En consecuencia, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos.

Ahora bien, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.

Desde luego, el desarrollo jurisprudencial de estos principios en el campo administrativo sancionador -apoyado en el Derecho Público Estatal y asimiladas algunas de las garantías del derecho penal- irá formando los principios sancionadores propios para este campo de la potestad punitiva del Estado, sin embargo, en tanto esto sucede, es válido tomar de manera prudente las técnicas garantistas del derecho penal."(jurisprudencia P./J. 99/2006, 2006)

En este orden de ideas, si en el proceso penal las autoridades deben de coadyuvar a la aplicación de mecanismos alternos de justicia, las disposiciones fiscales donde están contemplados los delitos fiscales deben de establecer clara y sencillamente la aplicación de los mismos.

En esta tesis se analizará si las disposiciones fiscales actuales cumplen con el mandato constitucional de **privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.**

CAPÍTULO 1 FUNDAMENTOS DE INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

Las principales preocupaciones del Gobierno mexicano en materia tributaria son disminución de la evasión y la elusión fiscal.

Según el gobernador actual del Estado Nuevo León, Samuel García, en el año 2016 la tasa de evasión fiscal en México ascendió al 2.6% del Producto Interno Bruto, esto representaba en ese año 510 mil millones de pesos. El principal método de defraudación fiscal se da a través de la compra y venta de facturas de bienes y servicios falsos. (García, 2018)

Ante esta situación en noviembre de 2019, se reformaron diversas disposiciones legales a fin de fortalecer a el combate a la defraudación fiscal. Los principales cambios se suscitaron en los siguientes ordenamientos:

Código Fiscal de la Federación (CFF): Artículo 113 Bis: Donde la disposición establece sanción con prisión de 2 a 9 años a quien expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen la simulación de servicios o compra de mercancías.

Ley Federal contra la Delincuencia Organizada Art. 2 fracción VIII, VII Bis, VIII Ter. donde se tipifica los delitos del CFF, como delito cometido por miembros de la delincuencia organizada.

Ley de Seguridad Nacional: Artículo 5, fracción XIII, donde tipifica los ilícitos cometidos contra el fisco federal, como amenazas a la seguridad nacional, al realizarse esta configuración al delito de defraudación fiscal le aplica por tanto la Ley Federal de Extinción de Dominio.

Código Nacional de Procedimientos Penales: Artículos 167, párrafo séptimo, fracciones I, II y III.- Incluye a los delitos de defraudación fiscal, dentro del catálogo de delitos sobre los cuales se ameritan prisión preventiva oficiosa.

Adicionalmente en 2020, se realizaron modificaciones adicionales en el Código Fiscal Federal en específico en el artículo 5A, donde la re-caracterización de un gasto estrictamente indispensable a un gasto carente de la razón de negocios, puede traer implicaciones penales y por tanto privación de la libertad.

El 25 octubre de 2021, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) invalidó los preceptos que calificaban la defraudación fiscal, el contrabando y los relacionados con comprobantes falsos como amenazas a la seguridad nacional y por tanto merecedores a la previsión preventiva oficiosa. Declarando inconstitucionales los artículos: 5, fracción XIII, de la Ley de Seguridad Nacional —el cual establece como amenazas a la seguridad nacional los actos ilícitos en contra del fisco federal— y 167, párrafo séptimo, fracciones I, II, III, del Código Nacional de Procedimientos Penales —el cual prevé la prisión preventiva oficiosa para los delitos de contrabando, defraudación fiscal, sus equiparables y los relacionados con la expedición, enajenación, compra y adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. El asunto aún está pendiente de que se emita la resolución definitiva.

1.1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Las reformas comentadas anteriormente, evidencian que el gobierno de México está realizando un esfuerzo por disminuir los delitos contra el fisco federal, ya que son un problema grave en el país, pero:

¿Deben de combatirse los delitos fiscales, con medidas que transgreden la progresión de los Derechos Humanos, como son la privación de la libertad incluso de manera preventiva y oficiosa, así como utilizar la extinción de dominio?

La Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH), sostiene que el uso excesivo de la privación de la libertad provoca la violación de los derechos fundamentales, y que a su consideración estas reformas tienen tintes de inconstitucionalidad, por eso promovió ante tribunales un recurso a este respecto. Aunado a esto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en muchas ocasiones, ha documentado en sus recomendaciones públicas no vinculatorias, violaciones a los derechos de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal, en materia administrativa, es evidente que, en materia penal, la Autoridad puede cometer abusos contra los contribuyentes. (Saldívar, 2018)

Por otro lado, en diciembre de 2014, se promulgo la Ley Nacional de medios alternativos, como parte de un compromiso del Estado Mexicano de sumarse a los esfuerzos globales para mejorar la impartición de justicia.

A fin de prevenir la vulneración de los derechos humanos y para tratar de evitar abusos de la autoridad fiscal, es necesario analizar si los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal, pueden ser aplicados de manera óptima a los contribuyentes, cuando se comentan Delitos Fiscales, y realizar un análisis comparativo con su aplicación en otros países que ya aplican estos mecanismos como son Alemania y España.

1.2. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

1.2.1 PREGUNTA GENERAL

¿Permite la legislación mexicana la óptima utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en cuestiones penales fiscales?

1.2.2 PREGUNTAS ESPECÍFICAS

¿Permite La legislación mexicana la óptima aplicación de medios alternos en materia fiscal, de manera progresiva y pro-persona como lo establecen los derechos humanos?

¿Cómo aplican España y Alemania, los medios alternativos de solución de controversias penales en materia fiscal Cómo aplican España y Alemania, este tipo de soluciones?

¿La aplicación de medios alternos, afectará negativamente el proceso recaudatorio?

El endurecimiento de los castigos penales a la defraudación fiscal, ¿Es la mejor manera de acabar con la evasión fiscal?

1.3 OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

1.3.1 OBJETIVOS GENERALES

Analizar si la legislación mexicana permite la óptima aplicación de soluciones alternativas a las sanciones penales fiscales, a fin de exista congruencia con los principios de progresividad y pro-persona incluidos en reformas Constitucionales a los derechos humanos.

1.3.2 OBJETIVOS PARTICULARES

Determinar si la legislación mexicana permita la óptima aplicación de soluciones alternativas a las sanciones penales fiscales de manera progresiva y pro-persona como lo establecen los derechos humanos.

Comprobar que la aplicación de medios alternativos no afecta negativamente el proceso recaudatorio

Comparar cómo si México aplica de manera óptima los medios alternos en resolución de controversias penales en materia fiscal, como Alemania y España.

Analizar si el endurecimiento de los castigos es la manera más efectiva de terminar con la defraudación fiscal.

1.4 HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN

1.4.1 HIPÓTESIS GENERAL

La legislación mexicana no permite que soluciones alternativas se pueden utilizar de manera óptima en materia penal fiscal para conservar la progresividad de los derechos humanos. El aumento de las penas privativas de la libertad, a delitos de defraudación fiscal no tendrá efectos significativos en eliminar este problema y el por el contrario el uso de medidas alternas no tendrá efectos negativos en la recaudación

1.4.2 HIPÓTESIS ESPECÍFICAS

La Legislación Mexicana no permite la óptima de aplicación de medios alternativos de solución de controversias penales en materia fiscal de manera progresiva con los derechos humanos en México.

La aplicación de medios alternos no afectará negativamente el proceso recaudatorio

México no aplica de manera óptima los medios alternos en resolución de controversias penales fiscales, como lo hacen España y Alemania.

El endurecimiento de los castigos no es la manera más efectiva de terminar con la defraudación fiscal.

1.5 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

1.5.1 CONVENIENCIA

Dado las reformas a los artículos 1º, 3º, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 y 105, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde los principales cambios están relacionados a que en todas las instancias de gobierno y todos los funcionarios públicos deben aplicar obligatoriamente, los principios de progresividad y pro-persona del artículo 1º Constitucional en su tercer párrafo, el cual establece que:

“Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, **tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos** de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley” (REPÚBLICA, 2016)

Por tanto, es necesario estudiar, la aplicación de estos postulados en la aplicación de los Medios Alternativos de Solución de Controversias Penales Fiscal.

1.5.2 VALOR TEÓRICO

Se pretende que este trabajo, concientice sobre la importancia de que las disposiciones fiscales y sus modificaciones, deben de respetar y proteger los postulados básicos de los Derechos Humanos y no solo deben elaborarse con fines recaudatorios, sino que dichas disposiciones deben también promover los derechos humanos incluido el uso de los medios alternativos de solución de controversias. Con respecto a los medios alternativos de solución de controversias estos medios deberían también tener aplicarse en materia penal tributaria como se aplican en otras ramas del derecho.

1.6 DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL

1.6.1 ALCANCES Y LIMITACIONES

El análisis de delito de contrabando no incluirá en esta tesis.

1.6.2 IMPLICACIONES ÉTICAS

Este es un trabajo original y las referencias a otros autores se identifican con su respectiva referencia bibliográfica.

1.7 MATRIZ DE CONGRUENCIA

1.7.1 CONGRUENCIAS METODOLÓGICAS

Titulo	Pregunta de Investigación	Objetivos de la investigación	Hipótesis de la investigación
Medios Alternativos de Solución de Controversias Penales en Materia Fiscal	¿Permite la legislación mexicana la óptima utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en cuestiones penales fiscales?	Determinar si la legislación mexicana permite la óptima aplicación de soluciones alternativas a las sanciones penales fiscales de manera progresiva y pro-persona como lo establecen los derechos humanos.	La legislación mexicana no permite que soluciones alternativas se pueden utilizar de manera óptima en materia penal fiscal para conservar la progresividad de los derechos humanos. El aumento de las penas privativas de la libertad, a delitos de defraudación fiscal no tendrá efectos significativos en eliminar este problema y el por el contrario el uso de medidas alternas no tendrá efectos negativos en la recaudación
Congruencia de las preguntas específicas:			

Titulo	Pregunta específica de Investigación	Objetivos Particulares	Hipótesis Específicas.
Medios Alternativos de Solución de Controversias Penales en Materia Fiscal	¿Permite la legislación mexicana la óptima utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en cuestiones penales fiscales?	Determinar si la legislación mexicana permite la óptima aplicación de soluciones alternativas a las sanciones penales fiscales de manera progresiva y pro-persona como lo establecen los derechos humanos.	La legislación mexicana no permite que soluciones alternativas se pueden utilizar de manera óptima en materia penal fiscal
	¿Cómo aplican España y Alemania, los medios alternativos de solución de controversias penales en materia fiscal?	Comparar cómo se aplican los medios alternos en resolución de controversias fiscales, países firmantes de la declaración universal de los derechos humanos, como son Alemania y España.	México no aplica los medios alternos en resolución de controversias penales fiscales, de manera óptima como lo hacen España y Alemania.
	¿La aplicación de medios alternos, afectará negativamente el proceso recaudatorio?	Comprobar que la aplicación de medios alternativos no afecta negativamente el proceso recaudatorio	La aplicación de medios alternos no afectará negativamente el proceso recaudatorio
	¿El Endurecimiento de los castigos penales a la defraudación fiscal, ¿Es la mejor manera de acabar con la evasión fiscal?	Analizar si el endurecimiento de los castigos es la manera más efectiva de terminar con la defraudación fiscal.	El endurecimiento de los castigos no es la manera más efectiva de terminar con la defraudación fiscal.

CAPÍTULO 2 MARCO TEÓRICO

2.1 MARCO CONCEPTUAL

2.1.1. DEFINICIÓN DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Los Medios Alternativos de Solución de Controversias (MASC´S´S) son procedimientos diferentes a los jurisdiccionales que tienen como objetivo resolver conflictos entre partes con un problema de intereses. (Marquez Algara Maria Guadalupe, 2013)

Según la PRODECON, los MASC´S´S tienen importantes beneficios, tales como:

Inciden en una percepción de equidad y justicia en el funcionamiento del sistema tributario, lo que incentiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las partes tienen voz y son escuchadas respecto al conflicto y su posible solución.

Hay mayores posibilidades de que la solución del conflicto se ajuste a las necesidades, intereses o circunstancias de ambas partes.

Los procedimientos se rigen por los principios de informalidad, flexibilidad, celeridad e inmediatez.

Producen un acuerdo que es más probable que se cumpla y más propenso a resolver real y finalmente el conflicto.

Ayudan a crear y mantener una mejor relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Evitan futuras controversias administrativas y judiciales”

(Bernal de Ladrón de Guevara, (2020).)

El Objetivo de los MASC´S´S está relacionado con el postulado de acceso a la justicia, la cual debe ser pronta y expedita, y en el ámbito penal representa un cambio mental de justicia retributiva a justicia restauradora, en la cual, lo importante no es solamente que el infractor sea castigado, sino que exista reparación del daño a la parte que haya sido perjudicada.

2.1.2. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS MÁS USADOS INTERNACIONALMENTE

Según el artículo 33 de la Carta de las Naciones Unidas y la Corte Internacional de Justicia, el arreglo pacífico de controversias se puede lograr mediante los siguientes medios:

Conciliación. - se realiza mediante el apoyo de un tercero el cual aporta soluciones, con el objetivo de ponerlas de acuerdo tratando de satisfacer los intereses de ambas partes, evitando que acudan a un proceso jurisdiccional.

Arbitraje. - la controversia se somete al fallo de un árbitro (en ocasiones puede ser tribunal), el cual imparcialmente dictará sentencia sobre la controversia, dicho fallo debe ser acatado por las partes.

Mediación. - es un procedimiento donde las partes llegan a un acuerdo por ellas mismas con la ayuda de un tercero llamado mediador.

Negociación. - es un proceso en el cual las partes, utilizando primordialmente el dialogo y la comunicación intentan obtener un resultado que satisfaga razonablemente sus pretensiones.

Investigación. – Es realizada por el Consejo de Seguridad o un tercer Estado imparcial, con el fin de determinar si una controversia puede poner en peligro la paz a fin de recomendar procedimientos o métodos para solucionar las controversias.

Arreglo judicial. - Es el método que emplea la Corte Internacional de Justicia para resolver conflictos, los países firmantes deben acatar las resoluciones tomadas por este organismo, sus regulaciones son más estrictas que las de un tribunal.

Recurso a organismo o acuerdos internacionales. - Es la invocación al respeto de los acuerdos internacionales firmado por los países miembros de la Organización de las Naciones Unidas (“ONU”).

2.2 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

2.2.1. ANTECEDENTES INTERNACIONALES DE LA ÉPOCA MODERNA

En nuestro planeta, por diversos motivos ideologías entre las personas e incluso entre muchos países e imperios, a lo largo de la historia de la humanidad se han suscitado infinidad de conflictos bélicos. En todas las guerras no solo se han perdido vidas humanas, si no también patrimonios culturales, recursos naturales, especies de animales etc.

Y a raíz de estos conflictos, los gobiernos del orbe han procurado establecer acuerdos que deben ser respetados por los países firmantes, incluso al entrar en un estado de guerra con otros países, como por ejemplo el pacto de Ginebra.

Otro ejemplo de estos acuerdos son la convención de la Haya firmado en 1954, para proteger el patrimonio cultural de la humanidad y el más conocido e importante que es la Carta de la Naciones Unidas, en la cual está contenida la protección de los derechos internacionales, que, por medio de la Corte Internacional de Justicia, resuelve pacíficamente las disputas legales entre los países miembros.

La idea de estos acuerdos es la solución pacífica de desacuerdos que llegarán a existir.

La ONU reconoce que existen controversias, entre Estados, Organismos internacionales, así como también entre individuos, pero también que estas controversias pueden resolverse pacíficamente.

2.2.2. ANTECEDENTES EN MÉXICO

El 18 de junio del año 2008, se reformaron los artículos 16, 17, 18, 19, 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cambios contemplaban el nuevo sistema de justicia penal, y la entrada en vigor paulatinamente hasta el año 2016 de reformas importantes en materia penal, como la creación del sistema penal acusatorio, el cual contempla Mecanismos Alternos de Solución de Controversias (“MASC´S”).

Dichos mecanismos, están establecidos en la Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal (“LNMASC´SP”), la cual fue promulgada el 29 de diciembre de 2014, en el artículo 6 de dicha ley se establece que los MASC´S, que pueden utilizarse son los siguientes: conciliación, mediación, arbitraje y negociación.

Estos mecanismos, se implementaron para mejorar progresividad de los derechos humanos y en el principio de pro- persona en particular dándole prioridad al derecho constitucional del debido proceso, que debe incluir los preceptos de la justicia debe ser pronta y expedita, estos cambios no solo abarcan cambios en materia penal, sino que se actualmente se están aplicando en otras áreas como son las materias civil, mercantil, agraria y administrativa.

2.3 MARCO LEGAL (LEGISLACIÓN MEXICANA)

2.3.1. CAMBIOS EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

Como se comentó anteriormente con el fin promover el uso de mecanismos alternos se reformaron distintas leyes entre ellas se reformaron los artículos: 16, 17, 18, 19, 20, Constitucionales; adicionalmente se formularon leyes secundarias con el fin de fortalecer las bases legales para la utilización de las MASC´S´s.

Cambios en los textos de la Constitución comparación del año 2016 contra el texto anterior de 2007:

Artículo 16.- Se agrega la oralidad en los juicios (primer párrafo) anteriormente no se contemplaba.

Artículo 17.-En el tercer párrafo establece lo siguiente:

*“Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán **privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.**”*

Con esta aseveración faculta o más bien obliga a que la impartición de justicia emplee como preeminencia o prioridad los medios alternos de solución de conflictos.

Artículo 18.-Estas reformas hacen la consideración de ofrecer beneficios a los sentenciados, habla también de los menores infractores.

Artículo 19.- El segundo párrafo de este articulo puede dividirse en dos partes la primera que fue una reforma de 2011, en la cual menciona que el Ministerio público, solo puede solicitar la prisión preventiva oficiosa cuando otras medidas cautelares no sean suficientes para garantizar la comparecencia del inculpado ante el juez y la segunda parte que fue la reformada en 2019, para incluir a través de cambios en la Ley de Seguridad Nacional más delitos que merecen prisión preventiva oficiosa esto con el fin de encuadrar el delito de defraudación fiscal, como delincuencia organizada con este cambio se podrá ejercer prisión preventiva oficiosa a los delitos de defraudación fiscal.

Artículo 20.- Se incluye la definición de que el proceso penal será acusatorio y oral, se incluye dentro de los derechos de la víctima, impugnar la resolución del juez cuando no se esté de acuerdo con la reparación del daño, dando oportunidad a la víctima el derecho a inconformarse si el daño sufrido no fue restituido completamente y a su entera satisfacción.

Otras disposiciones que se reformaron fueron:

En el código Nacional de Procedimientos Penales, a partir del artículo 183 se agregó en el Libro Segundo del Procedimiento el Título I el cual establece los lineamientos para las soluciones alternas.

Anteriormente en 2014 el presidente Enrique Peña Nieto, promulgó la Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal, la cual contiene 52 artículos, con sus dos apartados transitorios. De acuerdo con la exposición de motivos de la LNMASC´SP tienen como finalidad establecer a través de dialogo la economía procesal, mejorar la impartición de justicia y castigar la impunidad.

Como se puede observar la legislación aplicable fue modificada varias veces, sin embargo, en materia fiscal, el artículo 101 del Código Fiscal Federal donde se establece que no existe sustitución de sanciones por los delitos fiscales no sufrió modificación alguna, esta disposición data de los años 90, por otro lado, existe también dos criterios de la SCJN, acerca del artículo 101 del CFF:

Uno que data del 2007, donde un quejoso argumentó que el precepto legal es inconstitucional, porque limita la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio cuando se trate de delitos fiscales, lo cual considera es contrario al artículo 21 constitucional, que establece la potestad propia y exclusiva de los jueces para la imposición de las penas. A lo cual la SCJN resolvió que este artículo si es constitucional, pues, Por tanto, la sustitución y conmutación de la pena no es un derecho fundamental reconocido por la Constitución Federal, si no que constituye un beneficio que el Estado puede o no otorgar al reo, por lo cual, las condiciones que el legislador establezca para otorgar la citada prerrogativa no pueden de manera alguna violar garantías individuales. (scjn)

Otra sentencia donde interpreta que para acceder a la libertad anticipada sino hasta que se cubra o garantice el total de los adeudos fiscales. (NO PROCEDE LA SUSTICION Y COMUTACION DE SANCIONES SI NO SE GARANTIZA EL ADEUDO FISCAL, NOVENA EPOCA) y esta data del año 2012.

Como se puede observar tanto las disposiciones fiscales como la argumentación del supremo tribunal, son anteriores a los cambios en la Constitución donde debe prevalecer el uso de los medios alternativos de solución de conflictos.

2.3.2. LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO

El Código Fiscal Federal le dedica el Título IV a las violaciones a las disposiciones fiscales: el Capítulo I para Las infracciones que se persiguen por la vía administrativa y el Capítulo II para los delitos fiscales, los cuales implican de acuerdo con su gravedad incluso hasta penas privativas de la libertad.

Esto es porque existe una autonomía entre la materia administrativa tributaria y la materia penal tributaria.

El artículo 21 de la Constitución Mexicana establece lo siguiente:

La investigación de los delitos corresponde al Ministerio Público y a las policías, las cuales actuarán bajo la conducción y mando de aquél en el ejercicio de esta función.

El ejercicio de la acción penal ante los tribunales corresponde al Ministerio Público. La ley determinará los casos en que los particulares podrán ejercer la acción penal ante la autoridad judicial. La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos”

Como se puede ver en lo mencionado anteriormente, el mismo código fiscal, establece una independencia entre el procedimiento administrativo y el procedimiento penal y si leemos a fondo el artículo 21 Constitucional, confirma que existe una diferenciación de los distintos poderes que interactúan en caso de los delitos fiscales:

-La vía administrativa (poder Ejecutivo), en este caso representada por la SHCP formulará la querrela e impondrá las multas correspondientes

-La vía judicial (poder Judicial) por medio del Ministerio Público investigará la comisión del delito y definirá si se ejecuta o no la acción penal.

Aunado a esto podemos citar el siguiente criterio de la SCJN:

DELITOS FISCALES. LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA QUE LA OFENDIDA SE QUERELLE Y EN SU CASO EL MINISTERIO PÚBLICO EJERZA ACCIÓN PENAL, NO SE INTERRUMPEN CON LAS ACTUACIONES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO NI CON LAS DE LA REPRESENTACIÓN SOCIAL EN LA AVERIGUACIÓN PREVIA.

Este criterio sostiene que, la investigación y persecución de un delito fiscal debe ser realizado únicamente por el Ministerio Público Federal, al cual puede coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con los límites que marcan las leyes; correspondiendo a la autoridad hacendaria el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante algún acto de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales conoce de hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede presentar inmediatamente la querrela respectiva, sin importar el estado que guarden sus actuaciones como autoridad administrativa, ya que, en el procedimiento de investigación del delito, será encomendado al Ministerio Público Federal, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado.

En concordancia con lo comentado anteriormente, el Código Penal Federal, establece en su artículo 6 que **“Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial** o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.”

Por lo que para poder analizar correctamente sobre este tipo de delitos se requiere conocimiento tanto fiscal como penal, y porque los delitos fiscales son delitos especiales,

ya que están contenidos en un ordenamiento complementario al Código Penal Federal, como es en este caso es el CFF, que en su artículo 108, define que lo que comete el delito de defraudación fiscal: “quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

De manera que para que un acto fiscal se considere defraudación deber cumplir con estas condiciones:

Ser realizado con dolo haciendo uso de engaños o aprovechando errores

Que esta acción **genere la omisión total o parcial de una contribución** o que **se obtengan beneficios fiscales sin tener derecho a ello en perjuicio del fisco** federal.

Adicionalmente, también es considerada como defraudación fiscal la utilización de esquemas agresivos de nómina, que están regulados en el Artículo 15-D del CFF.

Pero la defraudación fiscal no es el único delito contenido en el CFF, existen otros delitos fiscales, los cuales son incluso de conducta y de presentación de información fiscal:

Los artículos, 103, 104 y 105, 106 y 107 regulan los delitos de contrabando y su equiparable.

El artículo 109, establece los actos que son equiparables al delito de defraudación fiscal:

Consignar en las declaraciones fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos.

Omitir el entero dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Omita la presentación por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas. Incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su más severa interpretación, ha afirmado que la presentación de los pagos provisionales en ceros configura el delito de defraudación fiscal equiparable, de este artículo. (DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL ART109, FRACCIÓN I SE ACTUALIZA CUANDO CONTRIBUYENTE DECLARA EN CEROS, 6 DE MARZO DE 2014)

Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

Como se puede observar dichas acciones u omisiones traen consigo un perjuicio al fisco porque producen la disminución de la base impositiva.

Pero existen otros delitos que también se castigan corporalmente los cuales están más relacionados con actos de presentación de información al SAT los cuales están contenidos en los artículos 110 al 115 algunos ejemplos son:

Omitir la inscripción propia o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes (RFC)

Omitir la declaración informativa del Art 178 de la LISR

Rendir en falso datos para la inscripción al RFC

No cuente con los controles volumétricos de hidrocarburos.

Estos ejemplos están más relacionados directamente con una acción de informar y no necesariamente en disminuir una base impositiva.

Adicionalmente en estos artículos se establecen listados muy extensos de actos que también se consideran delitos fiscales, por ejemplo: Declarar pérdidas inexistentes, desalojar el domicilio fiscal previo a facultades de comprobación de las autoridades fiscales, llevar doble contabilidad. Particularmente en el artículo 111, no especifica si estos actos deban realizarse o no con dolo, por poner un ejemplo una pérdida fiscal indebida no necesariamente puede determinarse con dolo, puede ser por algún criterio en la determinación de las deducciones, o por un simple error aritmético lo que puede producir declarar indebidamente una pérdida.

Por último, el Artículo 113Bis. Del CFF, castiga de 2 a 9 años de prisión a quién expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Aunado a esto la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, en su artículo 2, menciona que: Cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos contenidos en esa disposición, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada en este mismo artículo en las fracciones VIII Bis y VIII Ter. Le da el carácter de delincuencia organizada a quien cometa los actos previstos en los artículos: 108, fracción I y de artículo 109 fracción IV (falsedad en declarada en ingresos y gastos, así como la simulación de actos o contratos) e incluye también el delito del artículo 113 Bis., siempre y cuando lo defraudado supere 3 veces la cantidad de \$2,898,490.00.

Cabe señalar que el código Penal Federal hace una distinción de los delitos, dolosa y culposa.

“Dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley”

“Culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado”.

Pero en el caso del delito fiscal, solo se hace punible el delito cuando se realiza dolosamente.

El Código Penal Federal en su Artículo 9º establece que: Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal acepta la realización del hecho descrito por la ley.

Adicionalmente a esto, el delito fiscal también debe distinguir los elementos del delito como son: Conducta, tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad.

Carlos de J. M. Vereza Gómez menciona que:

La conducta tiene dos variantes positivas que significa la acción del delito, y la negativa que es una conducta omisa.

La tipicidad es la adecuación de la conducta a la normativa del delito

La antijuridicidad es el rompimiento de la legalidad

La imputabilidad es la capacidad para poder ser culpado del delito

La culpabilidad es la voluntad para cometer el delito

La punibilidad es en si el castigo mismo del delito

La SCJN, estableció que en toda sentencia definitiva debe analizarse si existe o no delito, esto es, el delito lo configura “una conducta típica, antijurídica y culpable”. Una conducta es típica cuando tiene adecuación a los elementos del tipo penal. Los cuales son:

- 1) Los elementos objetivos de la descripción típica del delito de que se trate;
- 2) Los elementos normativos (jurídicos o culturales) y
- 3) Los elementos subjetivos específicos (ánimos, intenciones, finalidades y otros);
- 4) La forma de autoría (autor intelectual, material o directo, coautor o mediato) o participación (inductor o cómplice) realizada por el sujeto activo;
- 5) La conducta: dolosa (dolo directo o eventual) o culposa (con o sin representación).

(Circuito, 07 de noviembre de 2014)

A su vez, el ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea en la contradicción de tesis 303/2012, expone la característica de un delito por fraude, en el que menciona que “**una conducta engañosa es el punto de partida del proceso ejecutivo del delito, la cual está presidida por un elemento de naturaleza predominantemente psíquica**” como

por ejemplo **“realizar maquinaciones a efecto de crear una falsa apreciación de la realidad”** (FRAUDE GENÉRICO. NO SE ACTUALIZA EL ENGAÑO PARA CONFIGURAR EL ILÍCITO, CONFORME AL ARTÍCULO 230 DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, CUANDO LOS HECHOS EN QUE SE BASA CONSTITUYEN UN ACTO DE CORRUPCIÓN O LA PRÁCTICA DE TRÁMITES IRREGULARES CONOCIDOS P, Décima Época. Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,).

ACREDITACIÓN DEL CUERPO DEL DELITO Y DEL DELITO EN SÍ. SUS DIFERENCIAS.

Conforme a los artículos 134 y 168 del Código Federal de Procedimientos Penales, en el ejercicio de la acción penal **el Ministerio Público debe acreditar el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del inculpado, lo cual significa que debe justificar por qué en la causa en cuestión se advierte la probable existencia del conjunto de los elementos** objetivos o externos **que constituyen la materialidad del hecho delictivo.**

Así, el análisis del cuerpo del delito sólo tiene un carácter presuntivo.

El principio de presunción de inocencia implica que el juzgador, al dictar el auto de término constitucional, únicamente puede señalar la presencia de condiciones suficientes para, en su caso, iniciar un proceso, pero no confirmar la actualización de un delito. La verdad que pretende alcanzarse sólo puede ser producto de un proceso **donde la vigencia de la garantía de defensa adecuada permite refutar las pruebas aportadas por ambas partes.** (Jurisprudencia 1a./J. 143/2011 , 2011)

Es decir que en toda sentencia definitiva debe analizarse si existe o no delito, esto es, una conducta (acción u omisión) típica, antijurídica y culpable.

DELITO. CONDUCTA PENALMENTE RELEVANTE QUE DEBE ANALIZARSE EN LA SENTENCIA DEFINITIVA.

Por tanto, en aquélla **debe analizarse,** como presupuesto, **la existencia de una conducta, la cual, en términos del artículo 15, fracción I, del Código Penal Federal,**

exige que se realice con la intervención de la "voluntad" del agente. Lo anterior implica que se excluye el delito por faltar la conducta penalmente relevante, en casos en que el sujeto no ha tenido la capacidad de autodeterminar libremente sus movimientos corporales por recaerle una fuerza física irresistible o porque el hecho se realizó por movimientos reflejos. (Tesis: XXVII.3o. J/4 (10a.), , 2014)

DELITO. ELEMENTOS DE LA CULPABILIDAD QUE DEBEN ANALIZARSE EN LA SENTENCIA DEFINITIVA

Una conducta típica, antijurídica es culpable cuando al autor o partícipe del delito le es reprochable el haber contravenido el orden jurídico. Luego, del artículo 15, fracciones V, VII, VIII, inciso B) y IX del Código Penal Federal, se advierte que **el autor o partícipe del delito es culpable cuando: i) es imputable (capacidad de culpabilidad); ii) conocía la antijuridicidad de su conducta; y, iii) le resultaba exigible otra conducta.**

Los anteriores elementos se excluyen por: a) La inimputabilidad. Consiste en que, al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender su carácter ilícito o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente lo hubiere provocado dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre que lo haya previsto o le fuere previsible; **b) El error de prohibición invencible. Se presenta cuando se realice la acción u omisión bajo un error invencible respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o su alcance (error directo), o porque crea que está justificada su conducta (error indirecto o sobre las causas de justificación);** c)

El estado de necesidad inculparte; en él, el sujeto activo obra por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo; y, d) La inexigibilidad de otra conducta. Cuando en atención a las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no

sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho. (Tesis: XXVII.3o. J/7 (10a.), , 2014)

DELITO. JUICIO DE ANTIJURIDICIDAD QUE DEBE REALIZARSE EN LA SENTENCIA DEFINITIVA

Una conducta típica es antijurídica cuando contraviene el orden jurídico en su conjunto (antijuridicidad formal) reafirmando la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos protegidos (antijuridicidad material). Así, de los artículos 15, fracciones III a VI y 17 del Código Penal Federal, se advierte que la antijuridicidad se excluye oficiosamente cuando la conducta se justifica por el orden jurídico al desplegarse para salvaguardar bienes jurídicos propios o ajenos de mayor valor al lesionado, siendo las causas de justificación enunciadas por el legislador las siguientes: i) el consentimiento del titular del bien jurídico protegido (expreso o presunto); ii) la defensa legítima (expresa o presunta); iii) el estado de necesidad justificante; y, iv) el cumplimiento de un deber o el ejercicio de un derecho. (Tesis: XXVII.3o. J/6 (10a.), , 2014)

Dado que muchos de las actividades que enlistadas en capítulo II, Título IV, del CFF, son altamente subjetivas y pueden ser realizadas por mero desconocimiento sin que se configure el dolo y debido a que se deben comprobar fehacientemente los elementos del delito, considero que las disposiciones fiscales no solo deben de establecer pormenorizadamente todos los supuestos en los cuales se configura el delito , si no que adicionalmente a eso debería incluso modificarse el listado de actos que se consideran delitos fiscales y adicionalmente a eso, establecer claramente sobre cuales delitos se podría llevar un procedimiento de solución alternativa. Actualmente en el Código Fiscal no viene incluido ningún artículo que especialmente se refiera a privilegiar del uso de procedimientos alternativos, tal como lo marca el Artículo 17 Constitucional, en los delitos fiscales.

CONSIDERACIONES ADICIONALES DEL DELITO FISCAL DELITO RELACIONADAS CON LA DELINCUENCIA ORGANIZADA.

Según las disposiciones legales actualmente, para que un delito fiscal se considere delincuencia organizada y por tanto ser sujeto a la Ley Nacional de Extinción de Dominio y pasar el proceso en prisión preventiva de conformidad con el artículo 5 Fracc., XIII de La Ley de Seguridad Nacional y el Art 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales, además de ser realizado dolosamente, debe ser cometido de forma organizada, permanente y reiterada por más de tres personas y sobrepasar de 3 veces cantidad de \$2,898,490.00.

Lo comentado en los párrafos anteriores es disposición que está vigente, a pesar de que, en octubre de 2021, con ocho votos a favor y tres en contra, la SCJN declaró la prisión preventiva oficiosa como inconstitucional, el ministro Arturo Zaldívar en su cuenta de Twitter, manifestó que la prisión preventiva oficiosa es inconvencional por ser contraria al principio de presunción de inocencia. El ministro presidente menciona que la prisión preventiva no deberá ser dictada de manera oficiosa, si no que el juez deberá justificar la detención de una persona mientras se resuelve su responsabilidad. (Arturo, 2021)

En concordancia con lo comentado en el párrafo anterior, mediante el comunicado de prensa de la SCJN, No. 325/2021, la Corte Suprema en sesión del Tribunal en pleno, analizó la acción de inconstitucionalidad promovida por la Comisión Nacional de los Derechos Humanos y diversos integrantes del Senado de la República, invalidando los preceptos que calificaban los delitos de defraudación fiscal, contrabando y los relacionados con los comprobantes fiscales falsos, como amenazas a la seguridad nacional. Los ministros de la SCJN determinaron lo siguiente:

“El legislador se excedió al calificar tales delitos como amenazas a la seguridad nacional, pues no se trata de conductas que atenten directamente contra esta última, y, por ende, tampoco fue válido que los calificara como delitos que ameritan prisión preventiva en términos del artículo 19, segundo párrafo, de la Constitución. Esto último, pues el legislador secundario no está autorizado a ampliar el catálogo constitucional de delitos de prisión preventiva oficiosa.”

“La prisión preventiva es una medida cautelar excepcional que sólo puede dictarse cuando existe un riesgo comprobado de que la persona evadirá la acción de la justicia o

afectará la investigación, sin que sea suficiente la peligrosidad del sujeto o el tipo de delito, pues de lo contrario se vaciaría de contenido el derecho a la libertad personal y a la presunción de inocencia. Por tanto, dado que las normas en cuestión imponían la prisión preventiva de forma oficiosa (es decir, en automático) considerando únicamente el tipo de delito, estimaron que las mismas resultaban contrarias a los derechos humanos reconocidos por la Constitución.” (ACJN, 2021)

Aunque estos delitos ya no serán considerados como delincuencia organizada, y por consiguiente la previsión preventiva ya no será oficiosa, si no que se debe justificar esta antes de aplicársela al contribuyente. Los delitos fiscales independientemente del monto siguen siendo especiales y calificados, sujetos a penas de libertad muy importantes. Y todavía en 2022 no se han reformado estas disposiciones, debido a que no se han emitido el dictamen final por el Máximo Tribunal mexicano, por tanto, estas mismas disposiciones estarán vigentes, hasta que no se emita el dictamen final y no se eliminen las disposiciones anticonstitucionales, de las respectivas leyes reformadas en 2019.

PROCEDIMIENTO DE LA ACCIÓN PENAL EN MATERIA FISCAL:

El artículo 92 del Código Fiscal Federal, le otorga el carácter de víctima u ofendido a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por tanto, es quien formulara la querrela. Como ya se mencionó anteriormente, ésta se podrá realizar independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo y sin importar, si se concluyeron o no las facultades de comprobación. (DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE., diciembre 2000.)

(DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.)

La querrela solo se requiere en estos delitos: 105, 108 109, 110 (inscripción RFC), 111, 112 y 114, para el caso del 113Bis y los no señalados en estas fracciones bastará con la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Antes de que se formule el alegato de clausura a los imputados, si estos pagan las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría, ésta podrá solicitar que se sobresea el proceso.

El alegato de clausura es la última oportunidad que se tiene ante el Juez o jueza para convencerlo de que tu teoría del caso quedó probada y que debe atender tu petición respecto a la sentencia, es lo último que pasa en un Juicio

Para efectos de la condena a la reparación del daño, la autoridad competente deberá considerar la cuantificación referida en este artículo, incluyendo la actualización y los recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en la que se dicte dicha condena.

Artículo 100. El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

Si se realiza espontáneamente el pago de las contribuciones omitidas con recargos y actualizaciones, antes de que la autoridad se dé cuenta del delito, no se formulara querrela (Art 108 CFF).

Si la restitución se realiza después de que la autoridad se descubrió el delito se puede acceder a:

Que se sobresea a petición de la SHCP, cuando los imputados paguen las contribuciones omitidas o estas se garanticen, el delito comprar y vender facturas apócrifas, contenido en el 113 Bis del CFF no está incluido en este beneficio.

Disminuir en un 50% de las penas, si se restituye lo defraudado en una sola exhibición e incluso se pueden modificar las medidas cautelares.

El Artículo 101, de CFF, establece que, en ningún caso de contrabando, y en el equiparable a contrabando que exceda a \$1,385,610.00, así como por los delitos de

defraudación fiscal y su equiparable que excedan \$2,898,490.00, se podrá tener acceso a la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales.

El Artículo 70 del Código Federal Penal, establece como sustitución de sanciones las siguientes: Trabajo en favor de la comunidad, tratamiento en libertad y pago de una multa.

RESPONSABLES DEL DELITO FISCAL

El Artículo 7 del Código Penal Federal, nos instruye que el resultado material del delito será también atribuible a quien omite impedirlo teniendo el deber de actuar para ello derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente.

El artículo 95 del CFF, establece que los responsables del delito fiscal son: el autor intelectual, el autor, el coautor, los que inciten a otros con dolo a cometerlo, ayuden a la comisión de delito, auxilien a otros a ocultarlo, los asesores fiscales que sugieran cometerlos.

Los responsables de los delitos puede ser tanto personas físicas como personas jurídicas.

DE LAS PENAS DE PRISIÓN A LOS DELITOS FISCALES.

En el caso de las penas privativas de la libertad, dependiendo de la gravedad de los delitos las penas van aumentando y el delito concebido en el art 400 Bis del Código Penal Federal (lavado de dinero) se podrá perseguir simultáneamente al delito de la defraudación fiscal.

A continuación, se realiza una tabla de como las penas por delitos tributarios van aumentando dependiendo de la gravedad del mismo:

Monto máximo de lo defraudado	Penal del CFF	Delito Continuado	Delito Agravado	Penal 400 Bis, del	Penal 400 Bis1, del	Multas Administrativas

	Prisión de:		Se adiciona:	Código Penal.	Código Penal.	
\$1,932,330.00	Tres meses a 2 años	Hasta la mitad de la pena	50% de la pena	De 5 a 15 años	Un tercio hasta la mitad de la pena.	Son independientes de la pena de prisión
\$2,898,490.00	De 2 a 5 años					
>\$2,898,490.00	De 3 a 9 años					

Los delitos fiscales se consideraran calificados cuando: Usar documentos falsos, omitir reiteradamente la expedición de los comprobantes, manifestar datos falsos para obtener devoluciones, no llevar la contabilidad, omitir las contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas, manifestar datos falsos para realizar compensaciones que no les correspondan, utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones, declarar pérdidas inexistentes, utilizar esquemas simulados de conformidad con el artículo 15D del Código Fiscal Federal.

En el caso de contrabando, su presumible y equiparable es que se actúe con violencia, que sea realizado por tres o más personas, de noche, usando documentos falsos y haciéndose pasar por funcionario autorizado.

A continuación, se presenta el siguiente cuadro explicativo:

(RODRÍGUEZ)

Contribuyente común – conductas no delictivas	Contribuyente que comete un Delito Fiscal Básico	Contribuyente que comete un Delito Fiscal Grave	Delincuencia Organizada
<p>Normalmente cumple en tiempo y forma sus obligaciones fiscales.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Planeación fiscal. • Omisiones por error o negligencia. 	<p>Incorre en alguno de los delitos en el Código Fiscal de la Federación.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utiliza engaños. • Defrauda por cualquier monto. 	<p><i>Incorre en alguno de los delitos calificados en el Código Fiscal de la Federación.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Utiliza engaños. • Además, utiliza mecanismos para ocultar o disfrazar su conducta delictiva. • <u>EDOS.</u> • Defrauda por más de 9 mdp. 	<p>Conjunto de 3 o más personas cuyo único objeto es el crimen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>No son contribuyentes.</i> • <i>Su actividad criminal es permanente o reiterada.</i> • <i>EFOS.</i> • <i>Defrauda por más de 9 mdp.</i>
<p>Consecuencias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No existe sanción penal. 	<p>Consecuencias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prisión desde 2 meses a 9 años. • <i>No aplica prisión preventiva oficiosa.</i> • Sustitutivos de prisión • <i>Aplican salidas alternas.</i> 	<p>Consecuencias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Sanción de 3 meses a 13.5 años.</i> • <i>Opera prisión preventiva oficiosa.</i> • <i>No hay salidas alternas, pero procede perdón.</i> 	<p>Consecuencias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Prisión de 4 a 16 años.</i> • <i>Opera prisión preventiva oficiosa.</i>

PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS FISCALES

El CFF establece que los delitos fiscales que se persigan por querrela prescribirán a los tres años si la SHCP conoce del hecho y de no conocerlo la prescripción sería de cinco años.

Estos se contarán en la fecha en que se dio el ilícito en caso de delito instantáneo, a partir de la última vez en que se cometió el delito tratándose de delitos continuados. Cualquier actuación que se efectuó para investigar el delito, interrumpirá el tiempo de prescripción.

La SCJN en Pleno estableció los siguientes parámetros:

-La SHCP, para formular querrela debe conocer el delito

-La querrela se puede presentar en cualquier momento de la visita de inspección porque las auditorías se realizan para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no para detectar delitos.

-La SHCP, le compete reunir las pruebas para formular su denuncia, mientras que al Ministerio Público la investigación del delito

(“DEFRAUDACIÓN FISCAL. SHCP FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA, Septiembre de 2000)

El momento en el cual se debe de empezar a computar el plazo de prescripción es el dictamen técnico contable que emita el Servicio de Administración Tributaria.

(DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERRELLA. PARA DETERMINAR EL MOMENTO EN QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TUVO CONOCIMIENTO DEL DELITO Y COMPUTAR EL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR TAL MOTIVO, DEBE ATENDERSE AL DICTAMEN TÉCNICO, viernes 29 de agosto de 2014)

2.3.3 MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL USADOS EN MÉXICO

2.3.3.1 ACUERDOS CONCLUSIVOS

En materia administrativa, una de las figuras que emergieron de los MASC´S, son los acuerdos conclusivos a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), en la cual mediante un espíritu conciliatorio se aclaran diferencias con la autoridad fiscal sin acudir a tribunales. Sin embargo, este proceso conciliatorio, no se aplica en materia penal fiscal ya que corresponde al ministerio público, la propiciación de la mediación.

Los requisitos para suscribir un acuerdo conclusivo: escrito dirigido a la PRODECON, que contenga los generales de la persona que suscribe, designación de autorizados para oír notificaciones, datos del representante legal en su caso, pretensiones todo bajo protesta de decir verdad.

2.3.3.2 ACUERDOS REPARATORIOS EN MATERIA PENAL

El Artículo 186 del Código Nacional de Procedimientos Penales, establece que “Los acuerdos reparatorios son aquéllos celebrados entre la víctima u ofendido y el imputado que, una vez aprobados por el Ministerio Público o el Juez de control y cumplidos en sus términos, tienen como efecto la extinción de la acción penal”.

Estos acuerdos pueden celebrarse:

Antes de que se formule la imputación (preprocésales)

Inter procesal, dentro de la audiencia ante el juez de control

Antes de la apertura del juicio oral, siempre y cuando exista un acuerdo entre las partes.

En cualquier momento dentro del proceso en el centro de justicia restaurativa.

Pero el artículo 187 del mismo Código establece que no procederán los acuerdos reparatorios tratándose de los delitos establecidos en el párrafo siete fracciones I, II y III del artículo 167, dichas fracciones hacen referencia a: El contrabando, su equiparable y la defraudación fiscal y su equiparable, cuando estos sean considerados como calificados y la adquisición de comprobantes que amparan operaciones existentes que sobrepasen tres veces la cantidad de \$2,898,490.00. (CAMÁRA D. L.)

Según el Economista en una entrevista que se le realizó al exprocurador fiscal Carlos Romero Aranda los requisitos para llegar a un acuerdo reparatorio son:

Cubrir el monto por el cual se presentó la denuncia.

Estar al corriente en todas sus obligaciones fiscales.

No volver a incumplir con obligaciones fiscales.

Publicar en un diario de circulación nacional que han cubierto obligaciones fiscales.

Pedir al público en general cumplir con sus obligaciones fiscales.

(Gutierrez, 2019)

Pero existe una tesis aislada de la Sala 1 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo criterio es que la negativa a otorgar los beneficios de sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales no transgrede el art 18 Constitucional, debido a que estos beneficios no están tutelados por la carta Magna, es decir no son garantías individuales y menciona que estos beneficios son facultad discrecional del juzgador . (NO PROCEDE LA SUBSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES., 1 de Febrero de 2004).

No obstante, esta tesis es anterior a la modificación en la Carta Magna donde se obliga a los funcionarios públicos a coadyubar al uso de estos medios en la solución de conflictos incluso, parecería que ni el código fiscal de la federación (art 101) ni el código nacional de procedimientos penales (art 187) ni los criterios encontrados de la SCJN, están en simetría con el artículo 17 Constitucional, existiendo lagunas jurídicas.

2.3.4 LOS DIEZ PRINCIPIOS GLOBALES PARA COMBATIR LA DEFRAUDACIÓN FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN ECONÓMICA (OCDE) Y SU APLICACIÓN EN MÉXICO

Una de las preguntas que deben ser respondidas en las hipótesis específicas es: ¿El endurecimiento de los castigos penales a la defraudación fiscal, ¿Es la mejor manera de acabar con la evasión fiscal?, primero que nada, antes de contestar esta pregunta, es necesario contestar otra pregunta importante:

¿México ha seguido las recomendaciones de la OCDE, para disminuir los delitos fiscales?

En 2019, la OCDE, publicó un cuadernillo con una serie de recomendaciones, que se titula Lucha contra los delitos Fiscales, los Diez Principios Globales (OCDE, LOS DIEZ PRINCIPIOS GLOBALES LUCHA CONTRA LOS DELITOS FISCALES, 2019).

A continuación, se muestran estos postulados con un comentario, si nuestro país ha realizado los cambios pertinentes a fin de cumplir con las recomendaciones realizadas por la OCDE.

PRINCIPIO	CONCEPTO	COMENTARIOS
Penalización de las infracciones Tributarias	Aplicar sanciones penales por violaciones de la legislación fiscal, las acciones penales mejoran el efecto preventivo general y reduce el incumplimiento tributario. La forma precisa de penalizar las violaciones de la legislación fiscal variará de un país a otro. La ley claramente debe definir los delitos fiscales que son	El Código Fiscal Federal tiene un capítulo entero, que delimita claramente lo que son los delitos e infracciones fiscales

	criminalizados y la sanción penal aplicable a cada uno.	
Estrategia efectiva para abordar los delitos tributarios	Las autoridades fiscales deben contar con una serie de estrategias para fomentar el cumplimiento, a fin de responder eficazmente a las diferentes actitudes de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones	El SAT cuenta con una estrategia automatizada a través de los CFDIs, para realizar actividades de gestión como también realizar facultades de comprobación. A través de los documentos digitales de ingreso y egresos y la contabilidad electrónica la autoridad cuenta con los elementos necesarios para detectar delitos tributarios.
Poder de Investigación adecuados	A medida que los delincuentes buscan ocultar el carácter criminal de su conducta, las agencias de aplicación de la ley penal necesitan un rango adecuado de poderes de investigación para obtener la información necesaria	En México el encargado de investigar los delitos fiscales es la Procuraduría Fiscal Federal
Embargo e incautación de activos	Las agencias de investigación de delitos fiscales deben tener la capacidad de embargar, activos en el curso de una investigación de delitos tributarios y la capacidad de confiscar activos	En México, el capítulo 22 Constitucional permite el embargo de bienes para el pago de multas e impuestos, y en el capítulo III, del CFF, regula el procedimiento Administrativo de Ejecución para realizar embargo de bienes en materia fiscal. La Ley de Extinción de Dominio, también establece lineamientos relacionados con delitos tributarios.
Estructura Organizacional con responsabilidades definidas	Significa que las autoridades tributarias deben tener estructura con roles especializados para llevar a cabo investigaciones	En México la SHCP, tiene una estructura muy robusta que le permite realizar investigaciones en materia tributaria.

Recursos adecuados para investigar delitos tributarios	La autoridad tributaria debe tener el presupuesto adecuado para investigar los delitos fiscales.	En México la SHCP, tiene una estructura muy robusta que le permite realizar investigaciones en materia tributaria.
El delito tributario categorizado como u delito relacionado con el lavado de dinero	La recomendación de la OCDE a este sentido es que se busque que el que comente un delito tributario, también sea acusado de lavado de dinero.	En diciembre de 2019, se incluyen los delitos fiscales como delitos de delincuencia organizada.
Cooperación Interinstitucional e Interdependencia	El marco legal debería permitir el intercambio de información entre organismos gubernamentales para facilitar: la prevención, detección, investigación, enjuiciamiento y la recuperación del producto del delito fiscal.	Con la eliminación del secreto bancario, entre otros, México está realizando cambios importantes para la detección de delitos fiscales.
Cooperación Internacionales	Porque en ocasiones los delitos fiscales son de dimensiones internacionales, es necesaria la suscripción de acuerdo de cooperación internacional, estas pueden ser intercambios de información, extradición de personas, ejecución de embargos etc.	México ha tenido avances en la suscripción de acuerdos internacionales de cooperación para combatir delitos de la índole fiscal.
Proteger Derechos de los Sospechosos	Los postulados de los derechos humanos deben de procurarse incluso en el caso de un delito fiscal, principalmente: Derecho a la presunción de inocencia. Derecho a un juicio rápido	México ha realizado cambios en la Constitución en materia de derechos humanos, más adelante se analizará si estos cambios se han permeado a tema de la índole fiscal.

Considero que México ha realizado cambios en las disposiciones fiscales a fin de que las disposiciones fiscales se alineen con los Diez principios globales para combatir la defraudación fiscal, sugeridos por la OCDE. Sin embargo, los delitos de defraudación fiscal en México siguen creciendo.

2.3.5 PRINCIPALES CAUSAS DE LOS DELITOS FISCALES EN MÉXICO

De acuerdo con el Servicio de Administración Tributaria (SAT) la evasión fiscal es toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria (Tributaria, 29/10/2021 fecha de consulta)

Se ha realizado diversos estudios en México, para poder determinar cuáles son las causantes de este delito, todos los estudios concluyen en que no hay una sola causa, sino más bien, este tipo de prácticas son el resultado de muchos factores relacionados entre sí.

Se analizaron distintos estudios con fechas del 2003, 2011 e incluso una investigación por parte del senado y de la cámara de diputados que datan del año 2019. Esto con el fin de poder investigar si las causas de la evasión fiscal habían cambiado en el transcurso del tiempo.

A continuación, se realiza una cronología para establecer lo que los autores mencionan acerca de las causas de estos delitos.

María Isabel Jiménez, en el estudio que realizó en 2003, identifica factores externos e internos que detonan este problema: (Jiménez, (2003).)

Factores Internos:

Cultura empresarial: los empresarios utilizan sus recursos financieros de los impuestos retenidos o trasladados para pagar otros pasivos.

Proceso de administración fiscal en las empresas. - el pago de los impuestos fuera de plazo o errores en su determinación, llevan a la empresaria a pagar altas penalidades por cuestiones de actualizaciones multas y recargos

Causas externas:

La legislación fiscal vigente, es compleja y no favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales

El proceso de fiscalización. - el principal mecanismo de fiscalización son las auditorías fiscales, que tiene como finalidad el análisis sistemático de los libros de contabilidad para constatar el correcto cumplimiento de los distintos impuestos establecidos en la ley. Este mecanismo es utilizado por como política tributaria de Estado como medida de represiva para presionar el pago.

Competitividad en el mercado. - muchas veces estos delitos se comenten por necesidad o supervivencia el aumento de crisis financieras contribuye en gran medida a la utilización de medidas para evadir el pago de impuestos. La existencia de un sector informal en la economía, que no paga impuestos, hace a los contribuyentes formales estar fuera de la competencia económica.

Según la OCDE; en México la evasión fiscal en ese año era del 20% al 40% del PIB, el total de los impuestos recaudados las personas físicas constituían el 85%.

Las soluciones que se propusieron en ese estudio: aumentar la base tributaria combatiendo la informalidad, establecer programas oficiales de educación tributaria, mejorar los controles tributarios sobre los grandes contribuyentes.

Por su parte La doctora Cecilia Licona Vite en su estudio sobre la evasión y elusión fiscal del año 2011, reconoce los siguientes motivos: (Licona Vitae Cecilia, 2011)

Costo Beneficio. - al contribuyente le parece que el pago de sus impuestos no produce ningún bienestar entonces preferirá evadir sus obligaciones porque el beneficio es mayor.

Escasa cultura tributaria. - viene propiciada por el robo de los funcionarios públicos, el trato preferencial que se les da a los ciertos contribuyentes, la percepción de que la autoridad no atiende debidamente las promociones que efectúan los contribuyentes (como por ejemplo la tardanza en la devolución de impuestos).

Sistema tributario complejo. - el sistema tributario complejo que existe causa desorientación a los contribuyentes y desmotiva el pago de impuestos.

Comercio Informal. - El estudio menciona que las causas de la informalidad es el mercado laboral que en ocasiones ya no permite integrar a personas en edad avanzada.

Corrupción tributaria. - se refiere a la percepción de los contribuyentes de no ser detectados y de serlo arreglar todo con un soborno.

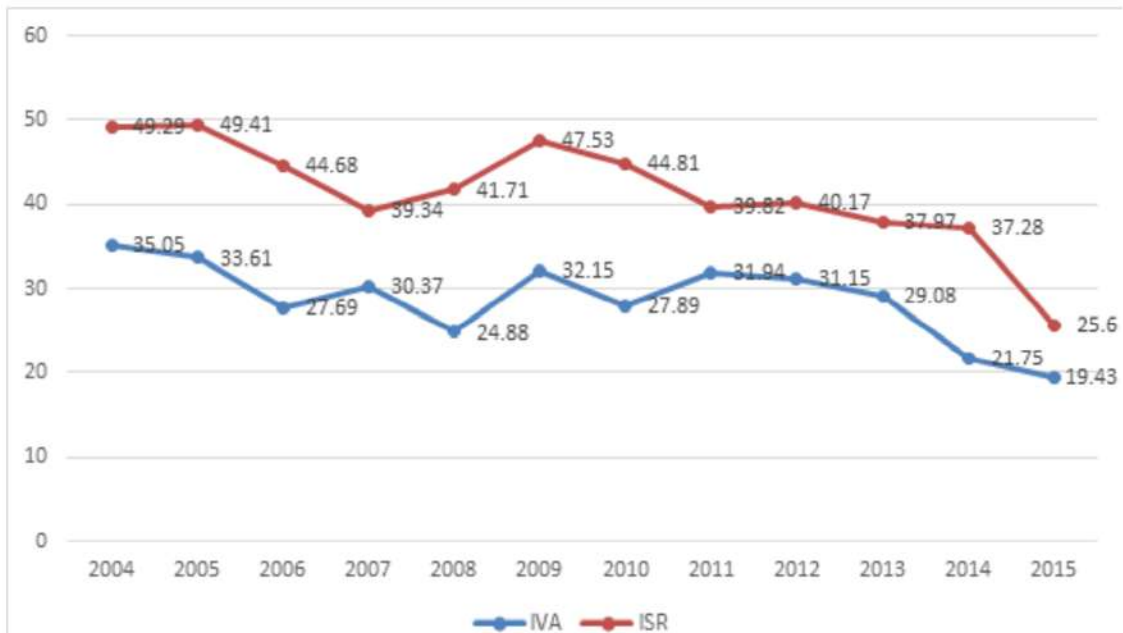
Deficientes esquemas de fiscalización. - esto es causado por los excesivos trámites administrativos para cumplir con las obligaciones fiscales.

Las soluciones que en su momento se plantearon fueron: Promover la cultura tributaria, mejorar la equidad del sistema tributario, simplificar normas tributarias, mayores medidas contra la informalidad fiscal, combate a la corrupción tributaria, mejorar el intercambio de información internacional.

En 2019, se realizó un estudio por parte del Senado de la Republica (Aguirre Quezada, (2019).), en este estudio aborda la evasión fiscal que realizan los grandes corporativos, trasladando la mayor parte de sus ganancias a países con menores tasas impositivas.

También señala que se ha logrado importantes avances al disminuir los porcentajes de evasión fiscal como se muestra en el cuadro siguiente:

**Gráfico 1. Tasas de evasión de IVA e ISR como porcentaje de la recaudación potencial.
2004-2015.**



Fuente: Juan Manuel San Martín Reyna, Carlos Alberto Juárez Alonso, Jaime Díaz Martín del Campo y Héctor Enrique Angeles Sánchez. Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta. Universidad de las Américas Puebla (UDLAP), 2016, P. 5. Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/IVAISRDEFINITIVO.pdf (fecha de consulta: 7 de noviembre de 2018).

Han pasado muchos años tratando de lograr erradicar los delitos fiscales y se han desarrollado nuevos regímenes tributarios, como Régimen simplificado, régimen de incorporación y actualmente el régimen de confianza, para intentar agrandar la población que tributa en el país, también se han incrementado los supuestos y las penas a los delitos fiscales e incluso se han seguido las recomendaciones de la OCDE, y aunque se han logrado avances, los delitos fiscales en todas sus modalidades sigue siendo un problema grave en México, porque ha faltado combatir la corrupción y mejorar la transparencia.

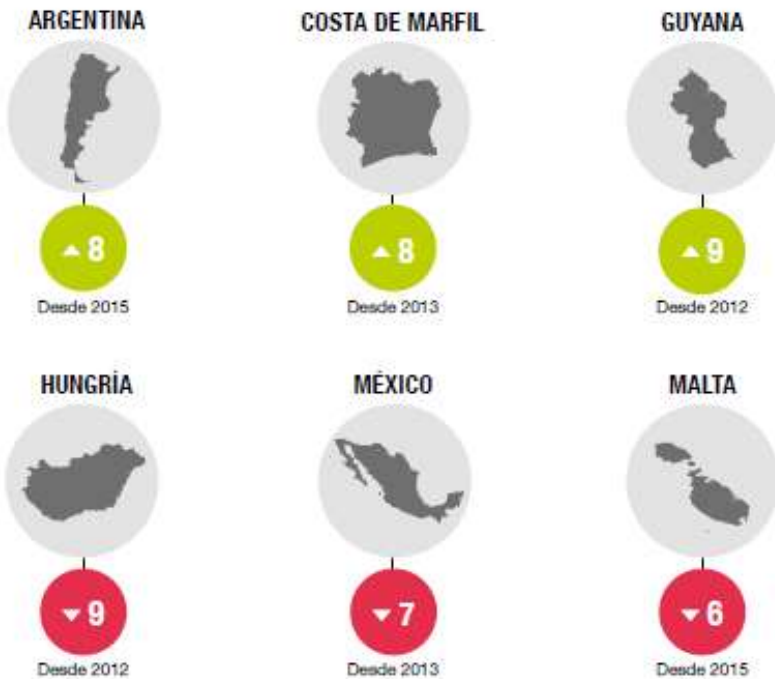
Según datos de transparency.org, México ha descendido posiciones en la lucha contra la corrupción y se encuentra en el lugar 138 de 180 países donde se realizó el análisis de transparencia.

EN LOS ÚLTIMOS 7 AÑOS:

20

PAÍSES
HAN MEJORADO*

Entre ellos:



16

PAÍSES
HAN EMPEORADO*

Entre ellos:

(Pérez Parra, 2021)

Aunado a esto un estudio de 2017 de la OCDE, menciona que la corrupción fue citada como una de las principales preocupaciones de los ciudadanos mexicanos, afectando negativamente la confianza en las instituciones políticas y en sus líderes

(OCDE, Estudio sobre la Corrupción en México, Aspectos Claves, 2017)

Y el estudio de recomendaciones del mismo organismo alude que en el combate a la corrupción los enfoques tradicionales, basados en creación de un mayor número de normas, observancia más estricta y cumplimiento más firme, han mostrado una eficacia limitada.

Lo que se necesita es una respuesta estratégica y sostenible contra la corrupción que promueva la integridad pública. La transparencia no es suficiente. Poner información a disposición del público no es suficiente y debe ir de la mano de mecanismos eficaces de escrutinio y rendición de cuentas. (OCDE, RECOMENDACIÓN DEL CONSEJO DE LA OCDE SOBRE TRANSPARENCIA, 2018).

Actualmente el gobierno en turno ha intentado desacreditar al Instituto Nacional de Acceso A la Información Pública y ha aumentado la opacidad en las contrataciones públicas que ha realizado, cambiando los concursos a asignaciones directas.

2.4. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Al igual que en México, los delitos tributarios son de carácter especial y en las disposiciones tributarias están contenidas en el BOE-030 Ley General Tributaria (LGT), el BOE-038 contiene el Código Penal y a su vez la Ley del Estatuto de la víctima del delito, establece las medidas para acceder a los medios alternativos de solución de controversias penales.

2.4.1 LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS FISCALES EN ESPAÑA

INFRACCIONES:

El Artículo 183 de la LGT, establece que las infracciones tributarias son: Actos u omisiones dolosas o culposas. Se clasifican en leves, graves y muy graves

Las infracciones fiscales según este artículo son:

1.-Anomalías en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la norma tributaria, como por ejemplo el incumplimiento absoluto de la contabilidad, o tener contabilidades que impidan conocer la verdadera situación de la empresa. También se consideran los libros registros con falsedad de asientos, registros o importes, o por la omisión de operaciones realizadas. Y la contabilización en cuentas incorrectas de forma que tengan un impacto fiscal.

2.- El empleo de facturas, u otros documentos falsos, cuando la incidencia represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

3. Y la utilización de personas o entidades, con el fin de ocultar la verdadera identidad, figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento:

La titularidad de los bienes o derechos.

La obtención de las rentas o ganancias patrimoniales.

La realización de las operaciones con trascendencia tributaria

DELITOS:

El BOE 038, Código Penal y su legislación complementaria en el artículo 305 establece que el responsable del delito fiscal es : “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros”.

Sanciones a incumplimientos fiscales en España

Similar que, en México en España, los delitos fiscales se persiguen de manera administrativa (infracciones a la Ley General Tributaria) los que prescriben a los 4 años, y se castigan con sanciones pecuniarias y no pecuniarias, dependiendo de la gravedad de la falta.

Las sanciones pecuniarias generalmente son multas o proporcionales mientras que la pecuniarias se aplican para delitos arriba de los \$30,000 euros, consisten en: pérdida de subvenciones o incentivos fiscales por 1 o 2 años, prohibición de contratar con la administración pública por 1 o 2 años. Si sobrepasa los \$60,000 euros las prohibiciones aumentan de 3 a 5 años. Estas sanciones son para las personas física y las personas jurídicas.

En caso de profesionistas, puede hacerse acreedor de una suspensión de la licencia profesional.

Los delitos fiscales serán castigados con prisión de 1 a 5 años cuando el fraude exceda los 120.000 euros, más una multa de séxtuple de la cuantía defraudada y la prohibición de obtener subvenciones o incentivos fiscales y de contratar con la administración pública de 3 a 6 años, las penas disminuyen en base a que lo defraudado sea menor, el delito fiscal prescribe a los 5 años.

2.4.2 USO DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA PENAL FISCAL EN ESPAÑA

El Artículo 84 del BOE-38, establece que los jueces o tribunales podrán condicionar la ejecución de la pena, por el cumplimiento de las siguientes medidas:

Cumplir el acuerdo alcanzado a través de la mediación

Pago de una multa

Trabajo en favor de la sociedad

Así mismo la Ley del Estatuto de la víctima del delito, establece los requisitos para acceder a la justicia restaurativa:

Que el infractor reconozca su responsabilidad

Consentimiento de la víctima

Que la mediación no entrañe un riesgo para la víctima

No esté prohibida por la Ley el delito cometido.

En el caso en particular de las ofensas fiscales en España se está en lo siguiente:

Para las infracciones administrativas el art 188 de la LGT, establece reducciones en caso de que con base en los acuerdos previstos con base en las facultades de comprobación la autoridad (art 155) se aplicaría un descuento del 50%, adicional en los supuestos de conformidad un 30%. Y reducciones adicionales si se pagan las sanciones en un solo pago se realizará un descuento del 25% adicional.

El artículo 305 del Código Penal tiene un carácter recaudatorio por encima de su carácter penal, ya que permite la exención de responsabilidad penal cuando haya regularización voluntaria del obligado tributario, en el caso de que el monto defraudado se haya regularizado antes de que las autoridades den cuenta del hecho, de que se haya elaborado querrela o antes de que el juez inicie actuaciones investigativas, en caso de que el monto sea restituido después, el juez podrá imponer una pena inferior.

La regularización no solo significa el pago de completo de la obligación tributaria, sino también en reconocimiento de los hechos.

Guadarrama Martínez identifica algunos de los MASC´Ss, más utilizados en este país:

Tasación pericial contradictoria (artículo 135.211 de la Ley General Tributaria 58/2003 y en los artículos 161 y 162 del Real Decreto 1065/2007, es un tipo de arbitraje, que funciona cuando el contribuyente no está de acuerdo con los valores comprobados por la autoridad, designa un perito para que realice la valoración, y dependiendo de la diferencia de valoraciones, será necesario un perito tercero independiente o tercero en discordia, que su peritaje será el que predominará

Actas con acuerdo Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma (art. 143. 2 LGT).

Actas con conformidad el contribuyente manifiesta su conformidad a la propuesta de regularización hecha por la Administración Tributaria y con la reducción de la sanción, contribuyente implica el reconocimiento de los hechos contenidos en el acta y, consecuentemente, la imposibilidad de impugnar el acto de liquidación.

(Guadarrama Martínez, (2015)

2.4.3 DATOS ECONÓMICOS DE ESPAÑA

Según la página de the Tax Justice Network, la defraudación fiscal en España es igual al 2.9% de los ingresos fiscales recaudados, esto es igual a \$7,2 millones de dólares, sin embargo, el 71% de esa cantidad es defraudado por empresas trasnacionales. Lo que significa que los españoles tienen una cultura tributaria orientada al pago de impuestos y muchos de los actos de corrupción proviene de las transacciones que se hacen con países de baja imposición fiscal como son Argelia, Nigeria y Arabia Saudita.

Por otro lado, según el índice de percepción de la corrupción del año 2021, publicado por Transparency.org, España se encuentra en el lugar 34 de 180 en cuanto al índice de corrupción percibida en el sector público.

2.5 LEGISLACIÓN ALEMANA

Los aspectos tributarios de la legislación alemana están contenidos en la Ordenanza Tributaria Alemana (AO) y los delitos penales están contenidos en el Código Penal Alemán.

2.5.1 LOS DELITOS FISCALES EN ALEMANIA

La AO, distingue dos tipos de sanciones tributarias: unos son las infracciones tributarias y administrativas y otras son los delitos tributarios. La principal diferencia entre uno y otro ilícito se basa, en el carácter doloso o imprudente con que actúe el infractor.

La parte octava de la AO se encarga de regular las denominadas «Disposiciones penales y sobre multas» y según el postulado 369 de la AO, son delitos tributarios:

1. Los hechos punibles con arreglo a las leyes tributarias

2. El contrabando;
3. La falsificación de efectos timbrados y su preparación, cuando aquéllos sean de carácter fiscal.
4. El encubrimiento de una persona que haya cometido uno de los hechos señalados en los números 1 a 3.

Y a su vez el artículo 370 de la AO detalla los supuestos del delito de defraudación fiscal, los cuales son:

1. Quien realice ante la autoridad financiera u otra autoridad declaraciones incorrectas o incompletas sobre hechos de relevancia tributaria.
2. Quien, infringiendo un deber, deje a las autoridades financieras en el desconocimiento de hechos de relevancia tributaria.
3. Quien, infringiendo un deber, omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar, reduciendo con ello impuestos u obteniendo para sí o para otras ventajas tributarias ilegítimas.

Las sanciones a los delitos tributarios van desde los 6 meses hasta los diez años; por otro lado, las infracciones tributarias están sancionadas a partir del postulado 377 de la AO.

En la legislación Alemana el delito de defraudación fiscal no es considerado grave, por ejemplo existen interpretaciones de la ley oficiales que establecen que los gastos que se deducen así como el impuesto al valor agregado, deben de contar con su comprobante fiscal correspondiente, pero la deducción o acreditamiento sin las pruebas documentales, solo impide el disfrute de la deducción o del gasto de que se trate pero no justifica la imposición de una pena por defraudación tributaria, si su existencia puede acreditarse por otros medios. (María, 2007)

Otro ejemplo es que, si un contribuyente aplica un beneficio o disminuye su deuda tributaria, amparándose en una interpretación que sea contraria a las directrices tributaria, es necesario que el contribuyente lo haga constar en sus declaraciones de impuestos, a fin de evitar sanciones por la autoridad. Algo muy parecido a la norma mexicana que establece la revelación de esquemas fiscales, sin embargo, en Alemania, dicha revelación en la declaración anual exonera a los contribuyentes del delito de defraudación fiscal, en México puede auto inculparlo.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo alemán, han sostenido su consideración como delito especial. Para estos últimos, sólo la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria puede ser sujeto activo, excluyéndose con ello, la posibilidad de considerar autor o coautor de este delito a persona distinta del deudor tributaria.

En la regulación alemana está prevista la condonación de la pena por vía de la “autodenuncia”, esta figura está condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos como son: la corrección de los datos incorrectos o incompletos o, en caso de falta de declaración, su presentación y el pago de la deuda tributaria que se haya omitido.

Alemania cuenta con un Código Penal federal, sin embargo, las entidades federativas cuentan con independencia en la administración de justicia y de las prisiones es facultad de cada entidad federativa.

En la justicia alemana, es requisito no solo fundamentar la pena, si no también limitar su aplicación, según la ley de Ejecución de Penas y Medidas Privativas de Libertad indica que la ejecución de la pena preparará al detenido para una vida futura de responsabilidad social, lo que implica no cometer más crímenes. Sirve además para proteger a la sociedad de la comisión de otros delitos. Para lograrlo, la vida del detenido dentro de la prisión debe ser lo más parecida a la del mundo exterior.

Dentro de las modalidades de castigos el código penal menciona los siguientes castigos:

- 1) Multa,
- 2) Privación de la libertad
- 3) Suspensión de licencia para dedicarse a un oficio,
- 4) Reclusión en un centro psiquiátrico
- 5) Trabajo comunitario.

2.5.2 USO DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA PENAL FISCAL EN ALEMANIA

El sistema jurídico alemán es uno de los más progresivos en el planeta, en este país el principio de presunción de inocencia se aplica al máximo en que en la medida de lo posible se intenta aplicar la prisión preventiva. La cual no es oficiosa si no que se da a través de la solicitud de la fiscalía.

Las MASC´S en el Código Penal alemán fueron introducidas en la reforma del código penal alemán en el estatuto 46a que regula la compensación autor-víctima) y la reparación del daño ocasionado con el delito. Esta disposición establece que, si el autor se ha esforzado por alcanzar una compensación con la víctima mediante la reparación del daño en forma completa o a intentado seriamente o indemnizado a su víctima, el tribunal puede reducir la pena privativa de libertad o prescindir de ella. (Consumidor, s.f.)

Es por ello por lo que el postulado 56 del Código Penal alemán, establece beneficios como reducción de la pena de privación de libertad igual o inferior al año o a los dos años en casos especiales, si está hubiera servido para corregir la conducta del acusado y no se espere su reiteración.

Adicionalmente a eso en el postulado 21 del mismo código se establece que para ejecución de una sentencia de culpabilidad se tienen que tomar obligatoriamente elementos como: situación económica de necesidad, el intento de evitar la quiebra de la empresa o la pérdida de puestos de trabajo, así como la reparación del daño causado mediante el pago de la deuda o la confesión y colaboración en el esclarecimiento de los hechos; este tipo de circunstancias se han considerado circunstancias atenuantes.

Por lo que los delitos tributarios en Alemania también son sujetos a los beneficios mencionados anteriormente.

2.5.3 DATOS ECONÓMICOS DE LA REPUBLICA ALEMANA

Según la página de the Tax Justice Network, la defraudación fiscal en Alemania es igual al 5.1% de los ingresos fiscales recaudados, esto es igual a \$43,7 mil millones de dólares, sin embargo, el 79% de esa cantidad es defraudado por empresas transnacionales. Lo que significa que la mayoría del pueblo alemán tiene una cultura tributaria orientada al pago de impuestos y muchos de los actos de corrupción proviene de las transacciones que se hacen con países de baja imposición fiscal como son Luxemburgo, Suiza y Holanda. (tax justice, 2022)

Por otro lado, según el índice de percepción de la corrupción del año 2021, publicado por Transparency.org, Alemania se encuentra dentro de los 10 países mejor posicionados en cuanto al índice de corrupción percibida en el sector público y para el año 2020, Alemania había ascendido al lugar número 9. (Pérez Parra, 2021)

Adicionalmente a lo comentado anteriormente los ciudadanos de este país tienen derecho a un mínimo vital, antes de que se le graven impuestos y esta cantidad actualmente oscila en 1,200 euros para personas solteras y se duplica si eres una persona casada el equivalente aproximado en pesos mexicanos es de \$28,680 pesos.

Según los datos obtenidos de estas fuentes de información, la aplicación de medios alternos en materia penal tributaria, no ha afectado el proceso recaudatorio y al menos en este país no se ha requerido del endurecimiento de castigos penales para combatir la defraudación fiscal, lo que en Alemania ha funcionado para combatir la defraudación

fiscal es enfoque de combate a la corrupción y mejorar sus índices de transparencia, que han permitido que el pueblo germano, tenga una mejor cultura contributiva.

CAPÍTULO 3 METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

3.1 DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

En este capítulo se definirá el método que, para realizar la investigación, la cual se considera que es una investigación no experimental.

Según Hernández Sampieri este método permite observar situaciones ya existentes tal como se dan en su contexto natural, para posteriormente analizarlos ⁷ (Roberto, 2014)

3.2 ENFOQUE DEL DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

El enfoque del diseño de investigación será transeccional o transversal ya que se van a recolectar datos en un solo momento. Debido a que la SHCP, ya ha estado aplicando las MASC'S, con grandes contribuyentes, realizaremos una consulta pública al Procurador Fiscal de la SHCP, a la titular SAT, y a dos ministros de la SCJN ya a la tutelar de la PRODECON para recolectar datos actuales sobre el uso de estos medios. Esta recolección de información será adicional a la investigación documental que se realice.

3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN

Según Hernández Sampieri el tipo de investigación exploratoria se aplican a problemas de investigación nuevos o poco conocidos y los diseños transeccionales descriptivos tienen como objetivo indagar la incidencia de las modalidades o niveles de una o más variables en una población

La autora Claire Selltiz, en su libro Métodos de Investigación en las Relaciones Sociales, menciona que el método exploratorio, permitirá obtener nuevos datos y elementos que pueden conducir a formular con mayor precisión las preguntas de investigación. (CLAIRE, 1976)

El tipo de investigación que se realizara será exploratoria y descriptiva, por un lado, es exploratoria debido a que el uso de las MASC´Ss en temas penales fiscales, es relativamente nuevo y por el otro es descriptivo debido a la comparación que se realizara con otros países.

La razón por se eligió este tipo de investigación es porque permite realizar una comparación entre la aplicación de las MASC´Ss con otros países los cuales están a la vanguardia en el uso de estos medios y su estricto apego a la Protección de los Derechos Humanos.

3.4 DELIMITACIÓN DE LA POBLACIÓN

En cuanto al tiempo se analizarán las disposiciones fiscales hasta el año de 2021 y la delimitación de la población estará enfocada a los contribuyentes que han suscrito acuerdos de reparatorios en materia fiscal.

3.5 SELECCIÓN DE LA MUESTRA

La selección de la muestra será no probabilística, según Hernández Sampieri, las muestras no probabilísticas, también se llaman pruebas enfocadas, las cuales no intentan ser estadísticamente representativas de una población determinada. Hernández Sampieri menciona que este tipo de pruebas son útiles cuando se estudian casos con ciertas características específicas, como es el caso de mi tesis.

3.6 INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS

El Instrumento de recolección de datos será a través de cuestionarios por medio de preguntas abiertas.

Se realizarán preguntas abiertas, porque según Hernández Sampieri, las preguntas abiertas son útiles en situaciones donde se desea profundizar una opinión o los motivos de un comportamiento, para esta tesis es importante analizar las causas de la defraudación fiscal y su relación con el uso de los medios alternativos de solución de controversias en materia penal fiscal.

3.7 PROCESO DE SELECCIÓN DE DATOS

Los cuestionarios serán enviados al titular de la Procuraduría Fiscal por medio de la plataforma del INAI, a la Titular del SAT, al titular de la PRODECON y a dos ministros de la SCJN.

Los cuestionarios serán 3, el primero con 10 preguntas abiertas relacionadas con el tema de la tesis, las cuales se estima un tiempo de contestación máximo de una hora enviados al Procurador Fiscal y a la titular del SAT.

El segundo 6 preguntas dirigidas a los miembros de la SCJN

El tercero serán 5 preguntas dirigido al titular de la PRODECON

El cuestionario se encuentra como Anexos a esta tesis

CAPÍTULO 4 RESULTADOS Y DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 RESULTADOS

De las encuestas realizadas por medio del INAI, se obtuvo la información, siguiente:

MINISTROS DE LA CORTE:

“Hago de su conocimiento que lo expresado en su escrito no satisface los supuestos legales para ser considerado como una solicitud de acceso a la información, toda vez que no se advierte que requiera algún documento en posesión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sin demérito de lo anterior, bajo el principio de máxima publicidad y a partir de una interpretación que garantice su derecho de acceso a la información desde la perspectiva de una expresión documental bajo resguardo de este Alto Tribunal, hago de su conocimiento que el Pleno de este Alto Tribunal falló las acciones de inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019 en sentido contrario al propuesto en el proyecto previamente presentado. Dicho proyecto de resolución proponía reconocer la validez de la reforma operada al artículo 167, párrafo séptimo, fracciones I, II, III, del Código Nacional de Procedimientos Penales, entre otros preceptos de dicho cuerpo normativo;

no obstante, el mismo fue rechazado por la mayoría de las señoras ministras y señores ministros. En este orden de ideas, podrá consultar la versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del 25 de octubre de 2021.”

En esa versión taquigráfica mencionada se explica lo siguiente: que las modificaciones realizadas para determinar la aplicación de la prisión preventiva oficiosa contravienen a Convención Americana sobre Derechos Humanos y a la jurisprudencia que, al respecto, sostiene la Corte Interamericana de Derechos Humanos. SEÑOR MINISTRO GONZÁLEZ ALCÁNTARA CARRANCA

Estamos ante una categoría llamada a habilitar una restricción al derecho humano a la libertad personal y al principio de presunción de inocencia; por tanto, esta Suprema Corte no puede justificar cualquier ampliación de su contenido en nombre de un merecido dinamismo ni mucho menos a partir de un recordatorio sobre lo importante que resulta la recaudación fiscal para la Nación. MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA

¿Basta con que el Congreso de la Unión establezca en un Código Nacional de Procedimientos Penales un delito contra la seguridad nacional, considerándolo muy grave para que, en ese momento, forme parte del artículo 19 constitucional? Desde mi punto de vista, la respuesta es no, No me parece que los delitos fiscales puedan, ni siquiera en una interpretación o con cualquier tipo de interpretación o de test, ser considerados como de seguridad nacional. MINISTRO LAYNEZ POTISEK

Si bien se podría considerar que los delitos fiscales pueden afectar a las finanzas públicas tanto la capacidad del Estado para proveer de bienes y servicios, ello, por sí —a mi juicio—, no puede considerarse una amenaza directa e inmediata a la existencia del Estado mismo, pues es evidente —por una parte— que los delitos fiscales no tienen, por lo general, un fin político MINISTRA PIÑA HERNÁNDEZ

En conclusión, en ninguna de los argumentos que ofrecieron los ministros de la Corte, señalaron se abordó el tema del impedimento de la aplicación de las MASCs en las reformas constitucionales.

TITULAR DEL SAT:

“Se informa que, derivado de la búsqueda exhaustiva, amplia y razonable de la información en los archivos, sistemas y registros físicos y electrónicos de esta Unidad Administrativa, para el periodo que comprende los ejercicios fiscales de 2019 y 2020, se observa que no se dispone de la información con el detalle solicitado, debido a que los datos que esta Administración Central documenta conforme a las facultades, competencias y funciones que los ordenamientos jurídicos aplicables le otorgan, no se registran con ese nivel de desagregación solicitado; por lo que en consecuencia, es

aplicable el Criterio 03/17, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que dispone que no existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información”

TITULAR DE LA PRODECON:

“Esta procuraduría se encuentra imposibilitada para atender lo requerido, en virtud de que el objeto de esta procuraduría de conformidad con su ley orgánica es garantizar los derechos de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en contra de actos de autoridades fiscales federales”

Esto significa que los alcances de la PRODECON no incluyen la materia penal fiscal.

SUBPROCURADOR FISCAL DE LA SHCP.

La información obtenida de parte del Procurador Fiscal donde nos detalló el número y monto de los acuerdos conclusivos que ha suscrito y los artículos del código fiscal que se transgredieron por los contribuyentes que celebraron estos acuerdos.

No obstante, amplié la búsqueda de información por lo que el cuestionario fue enviado a abogados 3 fiscalistas y 2 abogados penalistas.

Los fiscalistas sostuvieron que no tenían experiencia en materia penal y a los abogados penalistas que se consultaron también se pronunciaron incompetentes en contestar temas de materia fiscal.

En el transcurso de nuestra investigación nos dimos cuenta de que los temas penales/ fiscales son temas complejos debido a que son dos ramas especiales del derecho con igual similitud de jerarquía que tutelan intereses públicos diferentes. Por un lado, lo que busca la rama fiscal es normar la determinación y pago de las contribuciones y por el otro lado la rama penal es tutela la como son la vida, la libertad, el patrimonio, la seguridad, la salud entre otros.

Estas dos ramas convergen en que la norma fiscal regula un tipo de delito que es especial porque no emana del Código Penal, si no de una norma secundaria, como es el Código Fiscal Federal y los bienes que se tutelan son: patrimonio colectivo, así el patrimonio público se ve afectado con la conducta del contribuyente que atenta contra una justicia pública financiera y fiscal.

A pesar de la poca información que se obtuvo en los cuestionarios, a lo largo de la investigación documental tanto de libros, revistas jurisprudencias y disposiciones legales nacionales y de otros países, se logró llegar a conclusiones y se pudo responder a las preguntas realizadas al inicio de esta tesis, así mismo nos permitió llegar a la formulación recomendaciones importantes.

4.2 CONCLUSIONES AL USO DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA PENAL FISCAL EN MÉXICO

Al inicio de la investigación se formularon cuatro preguntas acerca de la aplicación de las MASC´S´s en materia penal fiscal. Las cuales se vuelven a listar a continuación, anotando las conclusiones a las que llegué después de analizar la información obtenida,

Pregunta 1:

¿Permite la legislación mexicana la óptima utilización de los medios alternativos de solución de conflictos en cuestiones penales fiscales?

La respuesta a esta pregunta es que la legislación mexicana no permite la óptima utilización de los medios alternativos de solución de controversias en cuestiones penales fiscales. Debido a que el CFF y el CNPP contienen limitantes al uso de los medios alternativos en la solución de conflicto penales y fiscales.

Por un lado, tenemos el tercer párrafo del Artículo 17 Constitucional el cual establece que:

“Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, **las autoridades**

deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.” (párrafo añadido el 15/09/2017)

Sin embargo, el Código Fiscal Federal en el Artículo 101, menciona que:

“No procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

Adicionalmente la SCJN, estableció un criterio en el cual sustenta:

Es constitucional que no proceda la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales cuando se trate del ilícito de contrabando y defraudación fiscal:

La sustitución y conmutación de la pena no es un derecho fundamental reconocido por la Constitución Federal y, por tanto, constituye un beneficio que el Estado puede o no otorgar al reo, por lo cual, las condiciones que el legislador establezca para otorgar la citada prerrogativa, no puede de manera alguna violar garantías individuales. (NO PROCEDE LA SUBSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES., 1 de Febrero de 2004)

Por otro lado, el artículo 167 del **Código Nacional de Procedimientos Penales establece que los delitos de contrabando y defraudación fiscal con sus equiparables** cuando se traten de delitos calificados **no se podrá celebrar acuerdo reparatorio.** (párrafo invalidado el 25-11-2022 por la SCJN)

Como se puede observar no existe simetría del Artículo 17 Constitucional con el artículo 101 del CFF ni con el 167 del CNPP, ni con el criterio de la Corte.

La Suprema Corte de Justicia, han sido muy puntual en que el aspecto de la igual lleva consigo aspectos de la dignidad humana, sobre la cual no debe incurrirse en ninguna forma de discriminación, entonces si en las disposiciones fiscales y también en la legislación penal, prohíben llegar a acuerdos reparatorios a los infractores fiscales, acceder a la reparación del daño por medios alternativos, ¿No es acaso una causal de discriminación?

El Código Fiscal Federal en su artículo 92, establece que la SHCP como víctima de este delito y es el que interpondrá la querrela y recolectará la evidencia necesaria para documentar hechos que constituyan los delitos fiscales y dará parte al ministerio público.

En esta misma disposición, pero en el cuarto párrafo establece que

“Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo **se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, **antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura**, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.”

Los delitos que la legislación permite sobreseer se refieren a estos artículos:

102, 103, 105 Contrabando, su presunción y su equiparable

108, 109, defraudación fiscal y su equiparable

110, Delitos de inscripción al RFC

111, Delitos relacionados con la contabilidad

112, Depositario fraudulento

114, Delitos de servidores públicos

115, Robo de mercancías de recinto fiscal

Sin embargo, no son todos los delitos fiscales y existe una laguna jurídica sobre los delitos del 111 bis, 113 bis, 114 A, 114B. En el caso del Art. 113 bis no se tiene ninguna posibilidad de acceder a ningún medio alternativo, debido a que el pago espontaneo de la contribución omitida, no liberaría al contribuyente del delito, así como tampoco podría solicitar un acuerdo reparatorio, si el monto adeudado supera tres veces de \$2,898,490.00 debido a que este delito no está incluido en los delitos sobre las facultades discrecionales otorgadas a la SHCP, y por el monto defraudado no se podría acceder a un acuerdo reparatorio, por lo que un contribuyente, obligatoriamente tendría que cumplir su sentencia penal, independientemente de que hubiera o no pagado el impuesto defraudado o dicho de otra manera, que se hubiese reparado el daño.

Esta disposición no obliga a la Autoridad a sobreseer los procesos, si no que más bien le otorga una facultad discrecional, que puede o no ejercer a su libre potestad. Pero esta facultad debería estar sujeta al artículo 17 Constitucional, por lo que debería añadirse al texto de ley un complemento que obligue a la autoridad a favorecer los medios alternativos de solución de controversias.

Desde mi punto de vista la defraudación fiscal es un delito patrimonial donde no se incurre en violencia, donde el patrimonio defraudado es propiedad de la Nación (los impuestos) y la víctima es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en circunstancias iguales un delito patrimonial sin violencia entre particulares las disposiciones legales prevén que la reparación del daño podría ser solicitada por el infractor, en el caso de los delitos fiscales, el panorama no es tan sencillo.

¿Cuál sería entonces el fundamento para la celebración de acuerdos reparatorios en materia penal fiscal que está realizando la SHCP?

Desde mi punto de vista existen las siguientes ventanas de oportunidad para los contribuyentes que han cometido delitos fiscales:

Una es la capacidad discrecional que se le otorga a la SHCP como víctima de celebrar los acuerdos reparatorios, fundamentada en el 17 Constitucional.

Otra es la facultad del Poder Judicial de sobreseer los procesos por los delitos fiscales, siempre y cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, y se cuente con la petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La otra oportunidad es que tratándose de solo de los delitos fiscales no se constituyan en delitos graves, es decir siempre y cuando el monto no supere tres veces la cantidad de \$2,898,490.00, sobre de estos, podrán celebrarse acuerdos reparatorios antes de que se formule la imputación, frente al juez de control, antes de la apertura del juicio oral.

La SCJN, ha sido clara en que es necesario acreditar el pago de daño para poder acceder a la suspensión de la pena.

(EL REQUISITO DE CUBRIR LA REPARACIÓN DEL DAÑO PARA GOZAR DE BENEFICIO PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 90 DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, 2016)

Sin embargo, existen delitos en los cuales el daño no puede cuantificarse monetariamente, y por tanto es y difícil determinar el valor de la reparación del delito cometido.

Por ejemplo:

No contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos.

Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año.

Aunque se podría presuponer que la reparación del daño podría ser el cumplir con la disposición fiscal omitida y en caso de haber falta de pago de contribuciones liquidarlas con sus accesorios, pero la limitante radica en que la disposición fiscal no establece procedimiento de como reparar el daño en estos aspectos.

Otro aspecto para resaltar es que, en ocasiones los contribuyentes no cuentan con el efectivo necesario para poder cubrir sus adeudos fiscales, pero tienen bienes de alto valor, pero en el año 2022, se eliminó de la Ley de Tesorería de la Federación, la opción de pagar los créditos fiscales en especie, al eliminar la figura de dación en pago de esta Ley.

Como se mencionó anteriormente uno de los requisitos para alcanzar la justicia alternativa es el pago de la reparación del daño, pero al eliminar formas adicionales al pago en efectivo, se está limitando a los contribuyentes que quieren regularizar su situación fiscal, una opción válida para cubrir sus adeudos fiscales.

“Al juzgador le corresponde determinar, en cada caso en particular, si se cumplen los requisitos para que al sentenciado le puedan ser aplicados los beneficios y sustitutivos penales, en virtud de que, de actualizarse las condiciones para su otorgamiento, se estará ante la posibilidad de que la pena inicialmente impuesta cambie de modalidad, sustituyéndose o concediendo un beneficio, mejorando las condiciones de su cumplimiento.” (EL REQUISITO DE CUBRIR LA REPARACIÓN DEL DAÑO PARA GOZAR DE BENEFICIO PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 90 DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, 2016).

Debido a que las disposiciones , otorgan facultades discrecionales a las autoridades fiscales, a que las disposiciones fiscales no incluyen la substitución de penas a los delitos fiscales graves y a que no todos los delitos fiscales están incluidos en el inventario de delitos sobre los cuales si pueden utilizarse medios alternativos y a que la autoridad ha incrementado la dificultad a los contribuyentes de reparar el daño al eliminar el pago en especie, la legislación mexicana no permite la óptima utilización de los medios alternativos de solución de controversias en cuestiones penales fiscales.

Pregunta 2:

¿Cómo aplican España y Alemania, los medios alternativos de solución de controversias penales en materia fiscal?

La aplicación de las MASC´Ss en España y Alemania, tiene que ver con 2 temas muy importantes que en las disposiciones fiscales de México no están contempladas.

1) El principio de presunción de inocencia:

La progresividad de los derechos humanos en España y Alemania es tan elevada que se le otorga un especial interés al postulado de presunción de inocencia.

Por ejemplo, en España el derecho a la presunción de inocencia se encuentra en el artículo 24.2 de la Constitución, El artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, El artículo 6.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, El artículo 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

El derecho de presunción de inocencia significa que una persona no es culpable hasta que no se demuestre lo contrario, a través de elementos probatorios, que se hayan obtenido válidamente.

El Tribunal Constitucional Español ha manifestado que la Administración tributaria ha de ser meticulosa al momento de emitir una acusación dirigida a esclarecer tanto una infracción como un delito fiscal.

El artículo que nos da un mejor panorama a este respecto son los artículos 179.2 y 179.3 de la Ley General Tributaria, que establece lo siguiente:

179.2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las

obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

179.3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

En Alemania la protección al principio de presunción de inocencia esta más elevada que en nuestro país. Se considera que la presunción de inocencia forma parte del contenido básico del «principio constitucional de Estado de Derecho» (Hass)

El 369 de la Ordenanza Tributaria Alemana, establece que “se Aplicarán a los delitos tributarios las leyes generales de Derecho Penal, mientras los preceptos sobre materia penal de las leyes tributarias no dispongan otra cosa.” A este respecto le aplicaría también el estatuto 46a

Como se comentó anteriormente en los postulados alemanes antes de emitirse el veredicto de culpabilidad, se analizan otros factores que hayan contribuido a la comisión del delito como son la situación económica de necesidad, el intento de evitar la quiebra de la empresa o la pérdida de puestos de trabajo, así como la reparación del daño causado mediante el pago de la deuda o la confesión y colaboración en el esclarecimiento de los hechos

- 2) Existe un verdadero enfoque en materia penal fiscal hacia la utilización de los medios alternativos para la reparación del daño.

El uso de las MASC´Ss, no tiene restricciones como en México,

En España, el artículo 179.3 da la posibilidad de que autocorrigiendo la situación fiscal y pagando una multa, se pueda suspender la prisión por los delitos fiscales, en Alemania,

con el uso de la autodenuncia el contribuyente puede acceder a la condonación de la pena.

Así mismo dentro de las mismas condenas por los delitos fiscales están contenidos otras vías de resarcimiento del daño como son: Pago de Multas, trabajo comunitario, prohibición de participar en licitaciones del Gobierno, entre otros.

COMPARATIVO DE USO DE LAS MASC´S en los diferentes países:

	ESPAÑA	ALEMANIA	MEXICO
Falta de responsabilidad de los delitos fiscales	Incapacitados legalmente		No lo contempla, son delincuentes quienes comentan u omitan los hechos (art 108) CFF
Falta de responsabilidad de los delitos fiscales	Cuando concorra fuerza mayor	Cuando concorra fuerza mayor	No lo contempla
Falta de responsabilidad de los delitos fiscales	Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.	Se contempla en el postulado de presunción de inocencia.	
Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones	No incurrirán en delito	No incurrirán en delito	Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.art 108 parra 5to) CFF
	No hay limitante en que parte del proceso este el delito fiscal, en cualquier momento se puede conmutar la pena si se paga lo defraudado	No hay limitante en que parte del proceso este el delito fiscal, en cualquier momento se puede conmutar la pena si se paga lo defraudado	No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de

			que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.
Substitución y conmutación de sanciones	Quienes paguen las contribuciones omitidas y presenten la información fiscal pendiente	Por medio de la autodenuncia se alcanza la conmutación de sanciones, restituyendo a la hacienda pública lo defraudado	No existe (artículo 101 CFF)
Procesalmente	La pena por un delito fiscal puede ser una multa	La pena por un delito fiscal puede ser una multa	Se persigue de manera administrativa y penal

Derivado de lo comentado anteriormente España y Alemania, aplican los medios alternativos de solución de controversias penales en materia fiscal en concordancia con los derechos humanos, mejor que en México.

Pregunta 3:

¿La aplicación de medios alternos, afectará negativamente el proceso recaudatorio?

Información proporcionada por el Procurador por medio del INAI:

Número de acuerdos reparatorios	Año	Impuestos	Delito correspondiente	Monto Recaudado
6	2018	ISR/IVA	108 y 109	\$83,776,170.30
10	2019	ISR/IVA	108 y 109	1,397,856,655.04
2	2020	ISR/IVA	108 y 109	3,535,306,195.00
6	2021	ISR/IVA	108 y 109	57,203,972.30
24				\$5,074,142,992.64

Lo que se recaudó como resultado de la aplicación de los medios alternativos por parte del SAT, es equivalente a casi la mitad del presupuesto base que INE o del SAT, en el ejercicio en 2021 y constituye 5 veces más de lo recaudado ISAN por las aduanas en 2020. Como se puede ver la cantidad recaudada es una cantidad nada despreciable.

Por otro lado, según un informe de rendición de cuentas por parte de la SAT en el año 2013, que se implementó el Programa Ponte al Corriente se logró recaudar \$73,966 millones de pesos (a valor histórico) en un tiempo de tres meses y medio de un total de \$625,268 millones de pesos.

Y por otro lado en el 2.3.5 analizamos que la principal causa de la defraudación fiscal era la corrupción de las autoridades y la falta de transparencia.

Según el diputado federal de Morena, Alfonso Ramírez Cuéllar el 70 por ciento de las facturas apócrifas que son adquiridas por gobernadores, universidades, gobiernos locales y municipales, así como por la Asamblea Legislativa de la Ciudad de México. (SALDIVAR, 2018)

Y como muchos de este tipo de entidades no son contribuyentes ni del ISR ni del IVA, el único propósito de la adquisición de este tipo de comprobantes por parte de los funcionarios corruptos es algo asqueroso y digno de ser castigado como es la corrupción, la baja de llevarse el dinero de los contribuyentes a sus cuentas personales.

Y la gente al no ver reflejado el pago de los impuestos en servicios que se necesitan como son salud, educación, seguridad, calles bien pavimentadas sino al contrario, cada vez hay más funcionarios públicos ricos, la mayoría de los contribuyentes optan por no pagar impuestos, a menos que sean descubiertos por las autoridades.

En este mismo orden de ideas, si se abriera la puerta a través no solo de la modificación a la legislación fiscal sino también a la aplicación de programas para condonar multas y sanciones penales, los contribuyentes podrían optar por pagar sus adeudos en lugar de irse a costos juicios.

Por lo mencionado anteriormente La respuesta a esta pregunta es que la aplicación de los medios alternativos de solución de controversias en cuestiones penales fiscales no afectará el proceso recaudatorio.

Pregunta 4:

¿El Endurecimiento de los castigos penales es la mejor manera de acabar con la evasión fiscal?

La respuesta a esta pregunta está relacionada con la pregunta 3 y como pudimos observar en el capítulo 2, tanto Alemania como España, tienen mejor recaudación que México y ambas están posicionadas en mejor lugar en el índice de transparencia internacional que nuestro país.

González Hernández comenta que, si casi todos los funcionarios del sector público en unos cuantos años transforman su situación patrimonial, sería lógico pensar que existen suficientes recursos, para atender las necesidades sociales y también las particulares. Esto es, si alcanza para incrementar la riqueza personal de aquéllos, con sólo una mejor distribución y vigilancia del presupuesto se podría atender mayor cantidad de necesidades colectivas. De otra forma, si sobran recursos y no se atienden las necesidades sociales básicas, pero siguen produciéndose camadas de exfuncionarios ricos, entonces lo que hacen muchos contribuyentes es tratar de evadir o eludir la mayor cantidad de impuestos que es posible. (Hernandez, (2014).)

Como se vio en el capítulo 2 México ha estado aplicando las sugerencias de la OCDE, para combatir la defraudación fiscal, pero se ha quedado corto en la mejora de la transparencia y combate a la corrupción. Por lo que apostarle a mejorar la transparencia y rendición de cuentas puede dar mejores resultados que aumentar los castigos penales a este delito.

Por otro lado, como lo vimos en la pregunta 3 el 70% de la compra de facturas que amparan la compra de mercancías o servicios inexistentes, está relacionada con la administración pública a los tres niveles de gobierno y de organismos descentralizados como son las Universidades.

Adicionalmente las reformas que se realizaron en años pasados combate el delito de la compraventa de facturas apócrifas solo contra los contribuyentes, sin incluir remedios para combatir los comprobantes de transacciones apócrifas que realiza los distintos tipos de gobierno.

Por ejemplo, en países con menos niveles de corrupción como China, solo hay dos sentencias para los funcionarios que comenten actos de corrupción: la pena de muerte o la cadena perpetua.

Otro caso puede ser el de Dinamarca, cuyo sistema de salud es de excelencia mundial, los daneses, con gusto pagan sus impuestos, porque estos se traducen en beneficios de salud, seguridad y pensiones atractivas.

En México los delitos fiscales como la compra de facturas y la corrupción no son graves y prescriben en poco tiempo por otro lado los beneficios que se reciben por el pago de los impuestos son de mala calidad.

Por estos motivos el endurecimiento de los castigos penales no es la mejor manera de acabar con la defraudación fiscal.

4.3 RECOMENDACIONES

4.3.1. MEJORAR LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

Para Mejorar la transparencia y rendición de cuentas como un medio adicional para combatir la defraudación fiscal:

Se propone la ciudadanización del organismo encargado de la transparencia y rendición de cuentas, el INE es el ejemplo de que la participación ciudadana aumenta el índice de confianza en las instituciones, hoy en día nadie en su sano juicio, podría acusar al INE de no ser un organismo dirigido por el pueblo; imparcial y transparente, tal como lo menciona Carlos Martínez Assad:

“Las tareas en las que el IFE involucró a los ciudadanos garantizaron también la confianza que se va conformando. Convocó a la auditoria ciudadana; es decir a que los ciudadanos que así lo desearan pudieran acudir a verificar si sus datos estaban correctamente asentados en las listas del padrón electoral, uno de los instrumentos tradicionalmente más cuestionados por los partidos, en particular, de la oposición. Pero, igualmente, siguiendo una tradición, **la participación de los ciudadanos en la jornada electoral fue otra garantía de la imparcialidad y transparencia**. Acudieron más de dos millones de ciudadanos, el 40.7% de los convocados, para capacitarse como funcionarios de casilla. El IFE contrató 11,695 capacitadores para entrenar a los más de 700 mil ciudadanos encargados de salvaguardar la legalidad el día de la jornada electoral

en las 104 mil 732 casillas instaladas en todo el territorio nacional.” (Martínez Assad, 1999)

El Artículo 37 de la Ley de la Secretaría de la Función Pública menciona que corresponde a esta:

I.- Organizar y coordinar el sistema de control interno y la evaluación de la gestión gubernamental y de sus resultados; inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los Presupuestos de Egresos, así como concertar con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal para validar los indicadores para la evaluación de la gestión gubernamental, en los términos de las disposiciones aplicables

III.- Vigilar, en colaboración con las autoridades que integren el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, el cumplimiento de las normas de control interno y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; (JOSE LOPEZ PORTILLO, Última reforma publicada DOF 11-01-2021)

Por lo que la Secretaría de la Función Pública, se convierta en un organismo descentralizado y ciudadano, podría mejorar la transparencia y rendición de cuentas.

También propongo que el siguiente cambio en la redacción del Código Fiscal Federal:

Artículo 93.- Cuando una autoridad fiscal o la Secretaría Ciudadana de la Función Pública, tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

Con esto se le darían facultades a la nueva Secretaría de la Función Pública Ciudadana para denunciar al otro 70% de los compradores de facturas apócrifas que faltó incluir en las reformas a los delitos fiscales, que son la administración pública a los tres niveles de gobierno y de organismos descentralizados como son las Universidades.

4.3.2. REALIZACION DE MODIFICACIONES A LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA MEJORAR LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS DE LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIAL PENAL FISCAL MÉXICO

Artículo 92 Código Fiscal Federal

TEXTO ORIGINAL:

“Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.”

PROPUESTA DE REFORMA:

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren en este capítulo se sobreseerán cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La petición anterior será formulada por la misma Secretaría y se podrá realizar en cualquier momento del proceso jurídico.

En caso de que el imputado se encuentre imposibilitado para cubrir el adeudo fiscal en moneda de curso legal y solicite a la autoridad hacendaria la autorización para cubrirlo en especie, dicha autoridad está obligada a recibir dicho bien para garantizar el adeudo, después de ser valuado el bien y haberse asegurado su libre gravamen, previa comprobación por parte del contribuyente de no contar con activos suficientes para cubrir el adeudo, el SAT deberá tomar en cuenta para aplicarlo contra los impuestos adeudados, en caso de que el bien exceda de los impuestos omitidos, el contribuyente no tendrá derecho a ningún pago.

COMENTARIO:

Con esta propuesta de cambio se estaría en concordancia con el Artículo 17 Constitucional, tercer párrafo que a la letra establece:

“Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.”

Adicional a que se abre la oportunidad de cubrir adeudos fiscales con el método de dación en pago, figura que desapareció de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.

TEXTO ORIGINAL:

Artículo 101 CFF. - No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

PROPUESTA DE REFORMA:

Artículo 101 CFF. - No procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 113-BIS, cuando dicho delito sea realizado por algún funcionario de la Administración Pública u Organismo descentralizado, adicionalmente que dicho delito tendrá caducidad de 30 años. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

COMENTARIO:

Con este párrafo se acota a que solo los delitos de compraventa de facturas que amparen transacciones inexistentes, que sean realizadas por servidor público, no se podrán conmutar dichas sanciones y habrá tiempo suficiente para investigar y sancionar dichos delitos.

PROPUESTA DE REFORMA:

Se propone crear este nuevo artículo:

Artículo 114-C.- Se impondrá sanción de cadena perpetua, sin derecho a sustitución y conmutación de sanciones al servidor público que se haya encontrado culpable de cometer los delitos del artículo 113-B.

En caso de que el funcionario público culpable de este delito tenga fuero, este será inválido sin necesidad de llevar el procedimiento de desafuero, será tratado con igualdad como cualquier ciudadano, sin privilegios ni excepciones.

4.3.3. AUMENTAR EL ALCANCE DE LOS SERVICIOS QUE PRESTA LA PRODECON

Se recomienda que la PRODECON, amplíe los servicios que presta, para incluir asuntos de la índole penal y que capacite a sus colaboradores para que estos puedan fungir como defensores no solo en materia administrativa, si no también en materia penal fiscal.

ANEXO 1 PREGUNTAS REALIZADAS AL PROCURADOR FISCAL Y A LA TITULAR DEL SAT

De los acuerdos reparatorios en Materia Penal Fiscal que ha celebrado como Procurador:

- 1.- ¿Cuál es el monto de los acuerdos reparatorios que ha suscrito y sobre que impuestos los ha suscrito?
 - 2.- Qué porcentaje están representados por delitos del 113 Bis del Código Fiscal?
 - 3.- ¿Qué porcentaje están representados por 108 y 109 Bis del Código Fiscal?
 - 4.- Es información pública que se han suscrito acuerdos reparatorios los han grandes contribuyentes por montos multimillonarios, pero ¿Se han suscrito acuerdos de contribuyentes pequeños y porque montos?
 - 5.- De conformidad con el Art 101 del Código Fiscal Federal, prohíbe acceso la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales a delincuentes fiscales cuyo monto defraudado sea mayor a \$2,898,490.00 y El Art. 167 del Código nacional de Procedimientos Penales, prohíbe los acuerdos reparatorios en caso de delitos: Contrabando, defraudación fiscal, compra y venta de facturas que amparen operaciones inexistentes
- Entonces, ¿Cuál es el fundamento de los acuerdos reparatorios en materia Penal fiscal
- 6.- ¿Cree usted que la legislación mexicana, permite la óptima aplicación de los medios alternativos de solución de controversias en materia penal fiscal?
 - 7.- ¿Cómo se protegen los derechos humanos en la suscripción de estos acuerdos?
 - 8.- ¿El uso de los medios alternativos de solución de controversias en materia penal fiscal, pudiese afectar negativamente la recaudación?
 - 9.- ¿Estadísticamente en México el endurecimiento de penas a los delitos fiscales ha reducido el delito de defraudación fiscal?
 - 10.- ¿Qué reformas considera que se realicen en las leyes para que mejorar la implementación las soluciones alternativas en materia penal fiscal?

ANEXO 2.- PREGUNTAS A LOS MINISTROS DE LA SCJN

1.- De conformidad con el Art 101 del Código Fiscal Federal, prohíbe acceso la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales a delincuentes fiscales cuyo monto defraudado sea mayor a \$2,898,490.00 y El Art. 167 del Código nacional de Procedimientos Penales, prohíbe los acuerdos reparatorios en caso de delitos: Contrabando, defraudación fiscal, compra y venta de facturas que amparen operaciones inexistentes

Entonces, ¿Cuál sería el fundamento de los acuerdos reparatorios en materia Penal fiscal

2.- ¿Cree usted que la legislación mexicana, permite la óptima aplicación de los medios alternativos de solución de controversias en materia penal fiscal?

3.- ¿Cuál es su punto de vista acerca del que el uso de los medios alternativos de solución de controversias en materia penal fiscal pudiese afectar negativamente la recaudación?

4.- ¿En su experiencia el endurecimiento de penas a los delitos fiscales ha reducido el delito de defraudación fiscal?

5.- ¿Qué reformas considera necesarias para mejorar la implementación las soluciones alternativas en materia penal fiscal?

6.- ¿Qué reformas considera necesarias para mejorar el combate a la defraudación fiscal?

ANEXO 3.- PREGUNTAS AL TITULAR DE LA PRODECON

1.- De conformidad con el Art 101 del Código Fiscal Federal, prohíbe acceso la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales a delincuentes fiscales cuyo monto defraudado sea mayor a \$2,898,490.00 y El Art. 167 del Código nacional de Procedimientos Penales, prohíbe los acuerdos reparatorios en caso de delitos: Contrabando, defraudación fiscal, compra y venta de facturas que amparen operaciones inexistentes

Entonces, ¿Cuál es el fundamento de los acuerdos reparatorios en materia Penal fiscal

2.- ¿Cree usted que la legislación mexicana, permite la óptima aplicación de los medios alternativos de solución de controversias en materia penal fiscal?

3.- ¿Cuál es su punto de vista acerca del que el uso de los medios alternativos de solución de controversias en materia penal fiscal pudiese afectar negativamente la recaudación?

4.- ¿En su experiencia el endurecimiento de penas a los delitos fiscales ha reducido el delito de defraudación fiscal?

5.- ¿Qué reformas considera necesarias para mejorar la implementación las soluciones alternativas en materia administrativa y en materia penal fiscal?

BIBLIOGRAFÍA

- EL REQUISITO DE CUBRIR LA REPARACIÓN DEL DAÑO PARA GOZAR DE BENEFICIO PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 90 DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, 10a. Época; 1a. Sala; Semanario Judicial de la Federación; 1a. CCXLVI/2016 (10a.) (Primera Sala 2016).
- "DEFRAUDACIÓN FISCAL. SHCP FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA, P./J. 92/2000, (Tesis: Pleno, Registro No. 191108 de Novena Época ; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, Página: 6 de Septiembre de 2000).
- ACJN, C. d. (25 de 10 de 2021). *COMUNICADOS DE PRENSA SCJN*. Obtenido de www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=6633
- Aguirre Quezada, J. P. ((2019).). *Evasión Fiscal en México, Cuaderno de Investigación 55*. Dirección General de Análisis Legislativo.
- ALDONEY RAMÍREZ, L. L. ((2005).). Mediación penal y justicia alternativa. . *Sistemas penales comparados. Revista Penal 39*, 185-234.
- Arturo, Z. (4 de noviembre de 2021). <https://twitter.com/ArturoZaldivarL>. Obtenido de <https://twitter.com/ArturoZaldivarL>.
- Bernal de Ladrón de Guevara, D. M. ((2020).). *Acuerdos conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales,*. <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>: Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,.
- CAMÁRA, D. L. (s.f.). CÓDIGO NACIONAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES. *ART167*. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf.
- CÁMARA, D. (s.f.). LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA. *ART .SEGUNDO VIII BIS*.
- CAMÁRA, D. (VIGENTE). CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *ART. 108,109, 113 y 113 bis*.
- CAMARGO GONZALEZ, I. (2019). *DERECHO PENAL FISCAL, DELITOS FISCALES*. EDITORIAL FLORES.
- Campos, F. J. ((2016).). Los mecanismos alternativos de solución de conflictos y las víctimas en el proceso penal acusatorio. . (págs. (pp. 55-63)). Instituto de Investigaciones Jurídicas.

CASTELLANOS, F. (1981.). Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México,. En F. CASTELLANOS, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México*, (pág. Página 134). Editorial Porrúa,.

CECILIA, L. V. (2011). *Estudio sobre la evasión y la elusión fiscales en México*. . México, DF: Comité del centro de estudios de derecho e investigaciones parlamentarias.

Circuito, T. C. (07 de noviembre de 2014). *DELITO ELEMENTOS DEL TIPO PENAL DEBEN ANALIZARSE EN CADA SENTENCIA DEFINITIVA*. Semanario Judicial de la Federación.

CLAIRE, S. (1976). *METODOS DE INVESTIGACIÓN EN LAS RELACIONES SOCIALES*.

consumidor(ALEMANIA), m. f. (s.f.). *ALEMAN, Abgabenordnung Ordenze CODIGO DE IMPUESTOS*. Obtenido de https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/

consumidor, m. f. (s.f.). *ALEMAN, CODIGO PENAL*. Obtenido de <https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/>: <https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/>

Cordero González, E. M. (123/2007). EL DELITO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO ALEMÁN. *CRONICA TRIBUTARIA*, 28.

CRÉDITO FISCAL. SOLICITUD PARA CUBRIRLO BAJO LA FIGURA DE DACIÓN EN PAGO., I.7o.A.48 A (SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. 1 de Abril de 1999).

de Derechos Humanos, C. I. ((2015).). *Cuadernillo de jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos n. 8: libertad personal*.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE., Tesis [J.]: P./J. 130/2000 (Pleno Registro No. 190716 de Semanario judicial de la Federación y su Gaceta XII, Novena Época, tomo XII, p. 10, de diciembre 2000,).

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN. , P./J. 92/2000 (Materia(s): Penal).

DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL ART109, FRACCIÓN I SE ACTUALIZA CUANDO CONTRIBUYENTE DECLARA EN CEROS, AMPARO DIRECTO 147/2013 [TA]; (SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAL PENAL DEL

TERCER CIRCUITO 10a. Época; T.C.C.; Gaceta S.J.F.; Libro 7, Junio de 2014; Tomo II; Pág. 1666 de 6 DE MARZO DE 2014).

DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERRELLA. PARA DETERMINAR EL MOMENTO EN QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TUVO CONOCIMIENTO DEL DELITO Y COMPUTAR EL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR TAL MOTIVO, DEBE ATENDERSE AL DICTAMEN TÉCNICO, CONTRADICCIÓN DE TESIS 361/2013 (PLENO SCJN viernes 29 de agosto de 2014).

Diputado Victor Manuel Sanchez Orozco, G. P. (17 de octubre de 2017).

http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2017/11/asun_3609717_20171101_1508267399.pdf.

DIPUTADOS, C. D. (s.f.). CÓDIGO PENAL. ART 11BIS: FRACC. VIII Y FRACC. VIII BIS y art 15.

DIPUTADOS, C. D. (s.f.). ley de seguridad nacional. *artículo 5 fcc XIII*.

DIPUTADOS, C. D. (VIGENTE). Ley de Tesorería de la Federación.

[://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LTF.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LTF.pdf). Obtenido de

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LTF.pdf>:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LTF.pdf>

Dominguez Barrero F, L. L. (2015). El Hueco que deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios. *revista de Economía Aplicada*, pág. 23(68).

España, M. d. (s.f.). PLANES DE REGULARIZACIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN ESPAÑA. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/Otra%20Informacion/Paginas/Luchacontraelfraude.aspx>.

Estado, A. E. (s.f.). BOE-030 . *Ley General Tributaria y sus reglamentos*.

Estado, A. E. (s.f.). Código Penal y legislación complementaria España. *BOE-038*.

Fernando.Gutierrez, a. 1. (El economista). *Procuraduría Fiscal-obtiene 30000 millones de pesos por acuerdos-reparatorios*, pág. <https://www.economista.com.mx/economia/>.

FRAUDE GENÉRICO. NO SE ACTUALIZA EL ENGAÑO PARA CONFIGURAR EL ILÍCITO, CONFORME AL ARTÍCULO 230 DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL, CUANDO LOS HECHOS EN QUE SE BASA CONSTITUYEN UN ACTO DE CORRUPCIÓN O LA PRÁCTICA DE TRÁMITES

IRREGULARES CONOCIDOS P, Ejecutoria num. 1a./J. 21/2013 (Primera Sala Tomo 1, página 493. de Libro XXIII, Agosto de 2013, de Décima Época. Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,).

Fuentes Altamirano, E. (MAYO 2010). *la Mediación y la Conciliación como métodos Alternativos de Solución de Conflictos en Materia Penal Federal. Una propuesta.* Proyecto de Investigación Aplicada , INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS, ESCUELA DE GRADUADOS EN ADMINISTRACION PUBLICA Y POLÍTICA PÚBLICA, CAMPUS CIUDAD DE MÉXICO.

Gándara, C. A. ((2014)). LEY NACIONAL DE MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA PENAL. .
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LNMASC´SMP_200521.pdf.

García, S. S. (4 de octubre de 2018).
<http://comunicacion.senado.gob.mx/index.php/informacion/boletines/42017-presentan-iniciativa-para-combatir-evasionfiscal-con-compra-venta-de-facturas.html>. Obtenido de
<http://comunicacion.senado.gob.mx/index.php/informacion/boletines/42017-presentan-iniciativa-para-combatir-evasionfiscal-con-compra-venta-de-facturas.html>

Gavilán, F. M. (diciembre de (2010).). *El delito fiscal en América Latina.* (I. d. EuroSocial Fiscalidad, Editor) Obtenido de El delito fiscal en América Latina.:
https://www.researchgate.net/publication/306031113_El_Delito_Fiscal_en_America_Latina_Estudio_Comparado_The_Fiscal_Crime_in_Latin_America_Comparative_Study

Gorjón Gómez, F. J. (2008). Métodos alternativos de solución de conflictos.

Guadarrama Martínez, R. ((2015). Obtenido de
https://repositorio.lasalle.mx/bitstream/handle/lasalle/631/N%c3%bam.25_P.123-146.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gutierrez, F. (2019). <https://www.eleconomista.com.mx>. Obtenido de
<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Procuraduria-Fiscal-obtiene-30000-millones-de-pesos-por-acuerdos-reparatorios-20200713-0124.html>:
<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Procuraduria-Fiscal-obtiene-30000-millones-de-pesos-por-acuerdos-reparatorios-20200713-0124.html>

HERNÁNDEZ ROMO Y VALENCIA, P. (2019). *LOS DELITOS FISCALES PREVISTOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, LEY DEL SEGURO SOCIAL Y LEY DEL INFONAVIT.* TIRANT LO BLANC.

- Hernandez, R. G. ((2014).). *La Evasión de impuestos en México*. Instituto de Investigaciones y Estudios Superiores de las Ciencias Administrativas.
- Hinojosa, A. (Septiembre de 2008.). Evasión y elusión fiscal: su abordaje a través de la integración de una nueva estrategia educativa. *CONGRESO VIRTUAL INTERINSTITUCIONAL*.
- Jiménez, M. I. ((2003).). Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas. . *Revista del Centro de Investigación. Universidad La Salle*, 5(20),77-90.
- JOSE LOPEZ PORTILLO. (Última reforma publicada DOF 11-01-2021). LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL. *Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976*.
- Licon Vitae Cecilia. (2011). *Estudio Sobre la evasión y elusión fiscal*. México DF: Centro de Estudios de Derechos e Investigación Parlamentarios.
- María, C. G. (2007). El delito Fiscal en el Ordenamiento Alemán. *Cronica Tributaria num 123*, 69 a 96.
- Marquez Algara Maria Guadalupe, D. V. (2013). Medios Altenos de Solución de CONflictos. *Biblioteca Juridica de la UNAM*, 1587.
- Martínez Assad, C. (s.f.). El IFE y la ciudadanización de la política. Este País.
- MEJÍA, R. (NUMERO 82). BOLETÍN MEXICANO DERECHO FISCAL COMPARADO. *REVISTAS JURIDICAS DE LA UNAM*,
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3326/3822>.
- NO PROCEDE LA SUBSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES., 1a. VII/2004 (PRIMERA SALA CONSTITUCIONAL PENAL 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XIX, Febrero de 2004; Pág. 88 de 1 de Febrero de 2004).
- OCDE. (2017). *Estudio sobre la Corrupción en México, Aspectos Claves*.
<https://www.oecd.org/gov/ethics/estudio-integridad-mexico-aspectos-claves.pdf>.
- OCDE. (2018). *RECOMENDACIÓN DEL CONSEJO DE LA OCDE SOBRE TRANSPARENCIA*. www.oecd.org/gov/ethics : OCDE.

- OCDE. (2019). *LOS DIEZ PRINCIPIOS GLOBALES LUCHA CONTRA LOS DELITOS FISCALES*. www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf: SIN EDITORIAL.
- PELÁEZ, J. M. ((2009)). El fraude fiscal en España. *Estudios de la Revista Economía Exterior*, 49., 15-24.
- Pérez Parra, A. G. (2021). www.transparency.org. Obtenido de <https://www.transparency.org/en/cpi/2021/index/deu>.
- Portuondo, F. (1983). *Economía de Empresas Industriales*. La Habana, Cuba: Editorial Pueblo y Educación.
- Públicas, C. d. (s.f.). El Pago de Impuestos y la Evasión Fiscal en México, . *CAMARA DE DIPUTADOS LXIV LEGISLATURA*, . Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.
- REPÚBLICA, S. D. (2016). CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. ART. 16, 17, 18, 19, 20.
- Roberto, H. S. (2014). *Metodología de la Investigación*. México ,DF: Mc Graw Hill.
- RODRÍGUEZ, J. A. (s.f.). *CUADROS EXPLICATIVOS DE LA REFORMA PENAL FISCAL 2020*. http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r27_trabajo-8.pdf: [tfja.gob.mx](http://cesmdfa.tfja.gob.mx). Obtenido de http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r27_trabajo-8.pdf
- Roxin, C. &. ((1982).). Introduccion a La ley procesal penal alemana de 1877. *Cuadernos de política criminal*, (16, 171-186.
- Saldívar, B. (mayo de 2018). www.eleconomista.com.mx. Obtenido de <https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Prodecon-denuncia-caso-de-violacion-de-derechos-de-contribuyente-20180509-0111.html>.
- San Martin Reyna, J. A. (7 de NOVIEMBRE de 2018). *EVASION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA*. Obtenido de udlao: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/IVAISRDEFINITIVO.pdf
- SANDRA, P. M. (2017). *EL DELITO FISCAL* . INVESTIGACION PARA LA UNIVERSIDAD JURIDICA DE LA RIOJA EN ESPAÑA.
- secretaria de administración tributaria. (29/10/2021 fecha de consulta). http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/itg2014t2/glosario.pdf. Obtenido de

http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/itg2014t2/glosario.pdf:
http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/itg2014t2/glosario.pdf

SENADORES, C. D. (s.f.). Servicio, de Tesorería de la Federación. . *Título Primero.*(vigente hasta 30 de diciembre de 2015).

tax justice. (1 de 2 de 2022). <https://taxjustice.net/country-profiles/germany/>. Obtenido de <https://taxjustice.net/country-profiles/germany/>: <https://taxjustice.net/country-profiles/germany/>

TORRES LÓPEZ, M. A. (2019). *TEORÍA Y PRACTICA DE LOS DELITOS FISCALES*. PORRRUA.

Verea Gómez, C. D. (s.f.). *La acción penal en material fiscal*. Obtenido de <https://repositorio.leon.uia.mx>:
https://repositorio.leon.uia.mx/xmlui/bitstream/handle/20.500.12152/99728/epikeia_04-accion_penal_en_materia_fiscal.pdf?sequence=1

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



A quien corresponda,

Por este medio, quien abajo firma, bajo protesta de decir verdad, declara lo siguiente:

- Que presenta para revisión de originalidad el manuscrito cuyos detalles se especifican abajo.
- Que todas las fuentes consultadas para la elaboración del manuscrito están debidamente identificadas dentro del cuerpo del texto, e incluidas en la lista de referencias.
- Que, en caso de haber usado un sistema de inteligencia artificial, en cualquier etapa del desarrollo de su trabajo, lo ha especificado en la tabla que se encuentra en este documento.
- Que conoce la normativa de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, en particular los Incisos IX y XII del artículo 85, y los artículos 88 y 101 del Estatuto Universitario de la UMSNH, además del transitorio tercero del Reglamento General para los Estudios de Posgrado de la UMSNH.

Datos del manuscrito que se presenta a revisión		
Programa educativo	Maestría en defensa del contribuyente	
Título del trabajo	Medios Alternativos de Solución de Controversias Penales en Materia Fiscal	
	Nombre	Correo electrónico
Autor/es	Leonel Hernández Valdés	cpcleherr
Director	Flor de Maria Tavera Ramirez	flor.tavera@umich.mx
Codirector	Moises Salvador Becerra Medina	mae.defensa.contribuyente@umich.mx
Coordinador del programa	Moises Salvador Becerra Medina	mae.defensa.contribuyente@umich.mx

Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Asistencia en la redacción	No	

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo




Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Traducción al español	No	
Traducción a otra lengua	No	
Revisión y corrección de estilo	No	
Análisis de datos	No	
Búsqueda y organización de información	No	
Formateo de las referencias bibliográficas	No	
Generación de contenido multimedia	No	
Otro	No	

Datos del solicitante	
Nombre y firma	Leonel Hernández Valdés
Lugar y fecha	6 de Mayo 2025

Leonel Hernández Valdés

Medios Alternativos de Solución de Controversias Penales en Materia Fiscal.pdf

 Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid:::3117:464765891

Fecha de entrega

5 jun 2025, 7:59 a.m. GMT-6

Fecha de descarga

5 jun 2025, 8:06 a.m. GMT-6

Nombre de archivo

Medios Alternativos de Solución de Controversias Penales en Materia Fiscal.pdf

Tamaño de archivo

942.7 KB

86 Páginas




24.331 Palabras

137.724 Caracteres

47% Overall Similarity

The combined total of all matches, including overlapping sources, for each database.

Top Sources

- 47%  Internet sources
- 22%  Publications
- 0%  Submitted works (Student Papers)

Integrity Flags

0 Integrity Flags for Review

No suspicious text manipulations found.

Our system's algorithms look deeply at a document for any inconsistencies that would set it apart from a normal submission. If we notice something strange, we flag it for you to review.

A Flag is not necessarily an indicator of a problem. However, we'd recommend you focus your attention there for further review.