



**BENEMÉRITA Y CENTENARIA UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS
DE HIDALGO**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

MAESTRÍA EN FISCAL

«BIFURCACIÓN DOGMÁTICA Y LEGAL DEL ENCUBRIMIENTO FISCAL. LA
RESPONSABILIDAD PENAL DEL CONTADOR PÚBLICO INSCRITO COMO POLÍTICA
DE TERRORISMO FISCAL»

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA:

L. D. Juan Carlos Castro Jacinto

DIRECTOR:

Dr. Javier Eliott Olmedo Castillo

Morelia, Michoacán. Noviembre de 2023

Dedicatoria

A mi madre.

A esta, mi alma mater.

A Dios, todo el culto.

Índice

Resumen	V
Abstract.....	VI
Siglarío	VII
Introducción.....	8
Capítulo I.....	12
Fundamentos de la Investigación	12
1.1 Objetivo general.....	12
1.2 Objetivos particulares.....	12
1.3 Instrumentos de investigación.....	13
1.4 Planteamiento del problema	13
1.5 Problematicación.....	13
1.6 Hipótesis general.....	15
1.7 Hipótesis particulares	16
1.8 Justificación.....	16
1.9 Preguntas de investigación	18
1.10 Cuadro de congruencias metodológicas.....	18
1.11 Materiales utilizados	21
Capítulo II.....	23
Marco teórico.....	23
2.1 La obligación tributaria.....	23
2.1.1 Principios de la tributación	24
2.1.1.1 Principios clásicos	26
2.1.1.2 Principios constitucionales en México	28
2.1.1.3 Definición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	29
2.1.1.4 La reserva de ley en materia tributaria.....	30
2.1.2 El incumplimiento tributario	32
2.1.2.1 Evasión fiscal.....	32
2.1.2.2 Elusión fiscal	33
2.1.2.3 Defraudación fiscal	34
2.2 Dogmática penal en México	35
2.2.1 Teoría de la ley penal.....	37

2.2.1.1 Principio de legalidad	37
2.2.1.2 Ley penal y tipos penales en blanco	39
2.2.1.3 Principio de mínima intervención	42
2.2.1.4 Principio de lesividad	43
2.2.2 Teoría del delito.....	46
2.2.3 Teoría de la culpabilidad	50
2.2.3.1 La responsabilidad subjetiva	51
2.2.3.1.1 Dolo	51
2.2.3.1.2 Culpa.....	52
2.2.3.2 La responsabilidad objetiva.....	52
2.3 El derecho penal-fiscal.....	54
2.3.1 Regla de especialidad	55
2.3.2 Los delitos en el Código Fiscal de la Federación.....	56
2.3.2.1 El encubrimiento fiscal.....	58
2.3.2.1.1 Autonomía dogmática del tipo penal.....	59
2.3.2.1.2 Elementos del tipo penal	59
2.4 Política criminal y fiscal.....	60
2.4.1 Definiciones.....	60
2.4.2 Combate a la elusión y evasión fiscales	62
2.4.3 Noción de terrorismo fiscal	63
Capítulo III.....	66
El dictamen fiscal de estados financieros	66
3.1 El dictamen fiscal en la legislación mexicana.....	66
3.2 El papel auxiliar del contador público inscrito (CPI).....	70
3.2.1 Regulación legal.....	73
3.2.2 Regulación extralegal.....	74
3.2.2.1 NIF	76
3.2.2.2 NIA	78
3.3 Reforma del 2021 en materia de dictamen fiscal	79
3.3.1 Obligación de informar incumplimientos y delitos fiscales	80
Capítulo IV.....	84
Inconstitucionalidad del encubrimiento por parte del contador público inscrito ..	84
4.1 La ley penal en blanco del encubrimiento fiscal	84

4.1.1 Análisis de la RMF para 2023	87
4.1.2 Análisis de la ficha de trámite 318/CFF.....	88
4.2 Defensa penal-fiscal	91
4.2.1 El error invencible del CPI	93
4.2.2 La responsabilidad objetiva como excluyente de culpabilidad.....	94
4.3 ¿Falta de técnica o terrorismo fiscal?.....	95
4.3.1 Resultados de la reforma al 2023	95
4.3.1.1 Fiscalización a grandes contribuyentes.....	96
4.3.1.2 Investigación de delitos fiscales	98
Conclusiones.....	101
Referencias	105
Anexo 1	113
Anexo 2	115
Anexo 3	120

Resumen

En esta investigación se aborda la responsabilidad penal del auditor de estados financieros para efectos fiscales en México. El objetivo principal es examinar de manera exhaustiva los aspectos legales y doctrinarios al respecto, con un enfoque especial en la inconstitucionalidad del tipo penal de encubrimiento incorporado al artículo 96, fracción III del Código Fiscal de la Federación, vigente desde 2022.

Para lograrlo se empleó una metodología que permitió recopilar, sistematizar y analizar la información relevante en la materia penal-fiscal. En primer lugar, se exploraron los principios constitucionales que fundamentan las contribuciones y la justicia fiscal en México, además de los aplicables a la ley penal y los elementos del delito.

Posteriormente, se examinaron detalladamente las disposiciones legales y extralegales que afectan la labor del auditor de estados financieros, incluyendo el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y la Resolución Miscelánea Fiscal. Se analizaron también los marcos nacional e internacional aplicables a la contabilidad y auditoría, con el fin de comprender las implicaciones de estas normas en el contexto de una imputación penal del auditor.

El núcleo de la investigación se encuentra en el análisis de la inconstitucionalidad del delito citado. Se propone una defensa técnica fundamentada en la dogmática constitucional del derecho penal, con el objetivo de cuestionar la aplicación de dicho delito y proteger los derechos de los contadores públicos inscritos.

Los resultados obtenidos constituyen una base sólida para comprender las implicaciones jurídicas y constitucionales de esta temática, lo que se espera pueda servir como referencia en futuras investigaciones y estudios relacionados con el derecho penal-fiscal en México.

Palabras clave: auditoría, dictamen fiscal, delitos fiscales, legalidad, ley penal en blanco.

Abstract

This research examines the criminal liability of auditors of financial statements for tax purposes in Mexico. The main objective is to comprehensively examine the legal and doctrinal aspects regarding this matter, with a special focus on the unconstitutionality of the criminal offense of concealment incorporated in Article 96, Section III of the Federal Tax Code, effective since 2022.

To achieve this, a rigorous methodology was employed to gather, systematize, and analyze relevant information in the field of criminal-tax matters. Firstly, the constitutional principles underpinning tax contributions and fiscal justice in Mexico were explored, along with those applicable to criminal law and the elements of the offense.

Subsequently, a detailed examination was conducted on the legal and extralegal provisions that impact the work of auditors of financial statements, including the Federal Tax Code, its Regulations, and the Miscellaneous Fiscal Resolution. The national and international frameworks applicable to accounting and auditing were also analyzed to comprehend the implications of these norms in the context of criminal charges against auditors.

The core of the research lies in the analysis of the unconstitutionality of the aforementioned criminal offense. A technical defense grounded in constitutional criminal law dogmatics is proposed to challenge the application of said offense and protect the rights of registered public accountants.

The obtained results constitute a solid foundation for understanding the legal and constitutional implications of this subject matter, what it expected can serve as a reference for future research and studies related to criminal-tax law in Mexico.

Keywords: audit, criminal law on white, legality, tax opinion, tax crimes.

Siglarío

CFF	Código Fiscal de la Federación.
CINIF	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C.
CNPP	Código Nacional de Procedimientos Penales.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CPF	Código Penal Federal.
CPI	Contador Público Inscrito, en singular o plural.
IFAC	Federación Internacional de Contadores, por sus siglas en inglés.
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor.
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta.
MP	Ministerio Público.
NIA	Normas Internacionales de Auditoría.
NIF	Normas de Información Financiera.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
RFC	Registro Federal de Contribuyentes.
RISAT	Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Introducción

Desde sus primeros pasos en los ámbitos académico y profesional, el contador público y abogado fiscalista aprenden que las contribuciones descansan sobre la base ius-filosófica del bienestar común como fin último del Estado; objetivo cuyo fundamento jurídico en México es el artículo 31, fracción IV de la ley fundamental, en donde se contemplan los principios de *justicia fiscal* que dan pie a la potestad y competencia tributarias que aseguran la subsistencia del ente estatal, pero que igualmente representan los límites a esa potestad frente al reconocimiento de las personas como sujetos de derechos.

Atentos a que el objetivo mediato de las contribuciones es precisamente un bien de índole colectiva, las transgresiones a los referidos principios constitucionales no siempre son evidentes ni reconocidas en sede judicial, sino al contrario, se requiere de un dominio pleno de la dogmática constitucional y tributaria para descubrir cuándo se está ante una ley fiscal ilegítima, siendo más los casos en donde los contribuyentes deben ceder ante el pago de una contribución novedosa o ante las obligaciones formales que son incorporadas a su esfera jurídica cada año, ya sea por falta de recursos económicos para acceder a los medios de defensa en contra de esos actos, por desinterés o sencillamente porque los jueces nacionales no consideran que la norma atacada sea contraria a los principios impositivos.

Igualmente, es sabido que el aumento en el cúmulo de obligaciones sustantivas y formales en materia fiscal casi siempre viene acompañado de políticas públicas que, aunque persiguen otros fines —ya sea en apariencia o de forma auténtica—, terminan permeando en un aumento de la recaudación.

Ejemplos de ello son las reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF) y otras disposiciones fiscales para el ejercicio 2014, a través de las cuales se estableció la obligatoriedad de la contabilidad electrónica; el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes; activación del buzón tributario; así como las que le sucedieron

hasta el 2023 —esquemas reportables, cláusulas antiabuso, identificación de beneficiarios controladores, etcétera—.

Lejos de atacar sin mayor discusión o de ignorar los beneficios de muchas de esas reformas, es importante adaptarse a los cambios y estudiarlos para poder enfrentar los retos que se presenten en la esfera tributaria; tanto por tratarse en su mayoría de disposiciones con fuente en compromisos internacionales [principalmente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)], como porque es irresponsable ignorar los problemas de elusión y evasión fiscales que existen en el país.

No obstante, tratándose de normas con implicaciones penales el escrutinio que debe emplearse para su análisis por parte de los operadores jurídicos —comenzando por los defensores del contribuyente— debe ser especialmente riguroso, porque la dualidad que reviste al derecho penal-fiscal implica velar por dos de los bienes más importantes para cualquier individuo; su patrimonio y libertad personal.

Por lo anterior, aun cuando existen diversos tratados sobre derecho penal y fiscal, la oferta disponible se acota de manera importante tratándose de temas específicos con enfoque práctico, y más aún para normas de reciente creación, tópicos cuyo desarrollo académico en muchas ocasiones no trasciende del debate en las aulas o de unos cuantos artículos con opiniones que —aunque especializadas— no ofrecen el enfoque interdisciplinario requerido para la materia penal-fiscal, por lo que poco o nada aportan para una defensa técnica ante este tipo de disposiciones en sede judicial.

El tema de la responsabilidad penal del auditor de estados financieros para efectos fiscales es un claro ejemplo de lo anterior, ya que su creación para el 2022 produjo lo mismo interés académico que zozobra para el sector profesional y empresarial, principalmente de los contadores públicos inscritos que pueden participar de esos dictámenes y los contribuyentes que contratan sus servicios, ya por haber optado por dictaminar sus estados financieros, ya por encontrarse obligados de conformidad con aquella reforma (DOF: 12-XI-2021).

La disposición en comento vino acompañada en los foros legal y contable de las más diversas opiniones y aportaciones, desde las generalizadas como que se trata de un régimen agresivo por convertir al auditor en una suerte de «policía fiscal» con el único propósito de desincentivar el incumplimiento tributario —en lugar de combatir delitos fiscales—, hasta las más aventuradas, sugiriendo que se trató de una reforma inconstitucional porque el profesional contable no tiene la experticia para identificar delitos.

Opiniones que, por una parte, son bien aceptadas pero irrelevantes para resolver el problema real, y por otra, pueden llegar a ignorar las reglas y principios del derecho penal, así como del estándar probatorio o sobre la identificación de hechos «con apariencia de delito» para obtener una vinculación a proceso, por lo que terminan siendo inoperantes para el caso del auditor sujeto a persecución penal.

Debido a estas preocupaciones, surge la necesidad de hacer una aportación a la comunidad académica y profesional mediante el estudio pormenorizado de una de las disposiciones penal-fiscales de mayor trascendencia en los últimos años, con un análisis expositivo del marco legal y reglamentario aplicable a la labor del auditor de estados financieros, pero dotándole de bases sólidas de dogmática constitucional-penal, que se concreten en una propuesta técnica de defensa ante las normas objeto de estudio.

En ese sentido, la presente investigación surge con motivo de la reforma fiscal para el 2022 que, entre otras disposiciones, introdujo cambios en materia del dictamen de estados financieros conforme al CFF, junto a la creación de un régimen de responsabilidad administrativa y penal para los contadores públicos inscritos que realizan esos dictámenes.

Así, en el primer capítulo se definen las bases metodológicas que dan rigor científico al presente trabajo, los objetivos planteados, así como los instrumentos y métodos utilizados para la obtención, sistematización y análisis de la información.

Después, se presenta el núcleo duro de la dogmática fiscal y penal en México, este segundo apartado contiene un recorrido por los principios elementales de ambas

materias, haciendo énfasis en los principios constitucionales para la creación de la ley penal y los elementos del delito, así como la forma en que ese tipo de normas son empleadas como instrumentos de política fiscal. Es aquí donde se recogen las ideas de autores clásicos y contemporáneos, como Dino Jarach, Ambrosio Michel, entre otros — principalmente iberoamericanos— cuyas obras aportaron enormemente al desarrollo teórico de la investigación y que son pilar para la propuesta de defensa planteada al final de la misma.

Una vez concluida la parte teórica, en el tercer capítulo se hace un análisis sistemático de las disposiciones legales y extralegales que circundan la labor del auditor de estados financieros en México; para ello, se compilaron las disposiciones aplicables del CFF, su Reglamento, la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) y del marco de referencia aplicable a la labor técnico-contable del auditor, en particular, de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas de Información Financiera (NIF). También se hizo un esbozo de la reforma que introdujo la responsabilidad penal del auditor en 2022, reservando el análisis sustantivo del delito y su crítica para la parte final de la investigación.

Finalmente, en el cuarto capítulo se demuestra esa bifurcación anunciada entre los principios constitucionales de la ley penal y la configuración del delito de encubrimiento por parte de los dictaminadores de estados financieros, explicando por qué es inconstitucional en los términos del CFF y la RMF a la fecha de concluido este trabajo; aterrizando la propuesta de defensa contra su aplicación; así como añadiendo otras cuestiones para plantearse en sede judicial, con el objetivo de destruir una eventual imputación penal del contador público inscrito.

El último apartado también contiene un breve apunte sobre los resultados de la reforma objeto de investigación, y en materia de persecución penal del incumplimiento tributario durante los últimos años en el país, con el objetivo de poner en evidencia los objetivos y, sobre todo, la utilidad real del delito analizado, siendo la razón de que se le denomine como una política de «terrorismo fiscal».

Capítulo I

Fundamentos de la Investigación

En el presente apartado se describe el objeto, la justificación y problemática de la investigación, así como las pautas metodológicas a seguir para la obtención, sistematización y análisis de la información necesaria para lograr los objetivos general y particulares sentados a continuación.

1.1 Objetivo general

Analizar el tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos que dictaminan estados financieros para efectos fiscales, para demostrar si ese delito (adicionado en 2021 al CFF) tiene sustento constitucional o si se trata de una política de «terrorismo fiscal», tendente a inhibir el desempeño de esos sujetos en su práctica profesional con fines meramente recaudatorios.

1.2 Objetivos particulares

- Proporcionar un panorama global sobre la teoría de la ley penal y los elementos del delito en México.
- Exponer el marco legal de la dictaminación obligatoria de estados financieros para efectos fiscales, conforme a la reforma al CFF del 2021, así como las normas legales y extralegales relativas a la labor de los contadores públicos dictaminadores.
- Evidenciar los vicios de inconstitucionalidad del tipo penal de encubrimiento fiscal aplicable a los contadores públicos inscritos que dictaminan estados financieros, con la consecuente propuesta de defensa penal-fiscal.

- Desentrañar los resultados en materia de política penal-fiscal durante los últimos años en el país y la falta de concordancia que guardan con la implementación de reformas como la analizada en este estudio.

1.3 Instrumentos de investigación

Debido a que se trata de una investigación mixta, eminentemente jurídico-dogmática (cualitativa) y cuantitativa exclusivamente respecto de la información estadística recopilada sobre la incidencia de delitos fiscales en México, se usará la observación y el análisis sistémico de los materiales de investigación como instrumentos para la obtención y procesamiento de la información.

1.4 Planteamiento del problema

El delito de encubrimiento por parte de los auditores de estados financieros en el desempeño de su trabajo está motivado en causas de orden público, como medida de combate a la defraudación fiscal y el incumplimiento de las obligaciones fiscales, pero dicho propósito no justifica el empleo del poder punitivo del Estado con fines de política recaudatoria.

1.5 Problematicación

Los contadores públicos «inscritos», entendiéndose por estos a los profesionales facultados para dictaminar estados financieros conforme a los artículos 32 y 52 del CFF, realizan una actividad de superior importancia en el ámbito fiscal, ya que su función es esencial para asegurar la transparencia y veracidad de la información financiera presentada por las empresas, además de representar un apoyo en las tareas de fiscalización que corresponden originalmente a las autoridades hacendarias.

Desde hace no pocos años, ha permeado cada vez más en México la tendencia global de homologar el marco tributario doméstico con las disposiciones del derecho internacional, incluidas las que forman parte del denominado *softlaw*¹; razón por la cual, desde el 2014 han sido introducidas prácticamente cada año reformas en materia fiscal con miras a hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscales.

Ejemplos de estos cambios trascendentales recientes son las obligaciones relativas a declarar el empleo de planificaciones agresivas por parte de asesores fiscales (esquemas reportables); sobre identificación del beneficiario controlador fiscal de las personas y figuras jurídicas; así como lo relativo a la tipificación penal de expedir o adquirir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o simuladas, entre otras medidas de combate frontal al incumplimiento o fraude tributario a través del derecho penal-fiscal.

Sobre el último tópico, la reforma que se refiere al objeto del presente trabajo se introdujo con el Paquete Económico 2022, que entre las modificaciones al CFF contempló las de los artículos 32, 52, 52-A y 96 del mismo ordenamiento, reintroduciendo la obligatoriedad del dictamen fiscal para ciertos contribuyentes —esquema que se mantuvo exclusivamente como optativo durante varios años—, a la par de crear un régimen de responsabilidad administrativa y penal de los contadores públicos inscritos encargados de elaborar ese tipo de dictámenes.

El objetivo principal de esa reforma en particular fue «desincentivar el incumplimiento de obligaciones fiscales».² Sin embargo, dicho fin es cuestionable en tanto que las disposiciones aplicables se traducen *de facto* como una obligación para identificar e

¹ Por su traducción —*derecho blando*—, hace referencia a las disposiciones del derecho internacional no vinculantes, tales como acciones, recomendaciones, convenios marco, entre otras que, no obstante esa no-vinculatoriedad, son mayormente introducidas al *derecho duro* u obligatorio de las jurisdicciones locales, debido a los beneficios que pueden representar para sus políticas fiscales y económicas, así como atendiendo a los compromisos asumidos de buena fe por los países que integran alianzas multinacionales como la OCDE.

² Presidencia de la República, Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y Otros Ordenamientos, p. CXXIII, consultado el 31 de marzo de 2023. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-D.pdf>

informar sobre la probable comisión de delitos fiscales (además de infracciones tributarias o aduaneras), carga que no debería recaer ya no solo en los dictaminadores de estados financieros —cuya formación profesional es ajena a la identificación de delitos— sino en cualquier particular, puesto que la investigación y persecución de los delitos es una facultad y obligación exclusiva del Estado (del Ministerio Público, concretamente).

La responsabilidad penal del auditor en esos términos puede entenderse, al menos indiciariamente, como una herramienta de política recaudatoria, cuyo objetivo es persuadir a los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros para que eviten el empleo de planeaciones fiscales agresivas y, desde luego, que caigan en la comisión de franca defraudación fiscal; lo que a su vez, puede afectar la objetividad e independencia con que debe conducirse el auditor de estados financieros al emitir su dictamen, ante el temor de ser sujeto a persecución penal bajo el tipo penal de encubrimiento.

Así, la problemática central, el *leitmotiv* de esta investigación, será exponer la naturaleza, causas y vicios de inconstitucionalidad del tipo penal de encubrimiento por parte de los contadores públicos inscritos conforme al artículo 96, fracción III del CFF, explicando también por qué se considera un delito cuya razón de existir es eminentemente recaudatoria, dándole el mote de política de «terrorismo fiscal».

1.6 Hipótesis general

El delito contemplado en el artículo 96, fracción III del CFF tiene vicios importantes de inconstitucionalidad y produce un efecto amedrentador en la objetividad e independencia con que debe conducirse el auditor de estados financieros, por lo que se trata de una política de terrorismo fiscal con fines meramente recaudatorios.

1.7 Hipótesis particulares

- En México existe una relativización del principio constitucional de legalidad en materia fiscal, que suele ser trasladado de forma ilegítima a la esfera penal mediante la configuración de delitos en normas administrativas.
- El tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos se configura en un sistema normativo complejo que incluye normas expedidas por la autoridad hacendaria.
- El delito objeto de estudio es inconstitucional, porque su configuración normativa infringe el principio de legalidad, en su vertiente de reserva de ley penal.
- Los vicios de inconstitucionalidad, unido a los ínfimos resultados en materia de persecución y sanción de delitos fiscales durante los últimos años en México permiten deducir que el objetivo real de la creación del delito analizado es de índole recaudatoria, constituyendo un mecanismo de amedrentamiento contra los auditores de estados financieros en el desempeño de su profesión, ante el temor de ser sujetos de persecución penal.

1.8 Justificación

Según datos recientes del SAT, se estima que los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables han representado un perjuicio al fisco federal hasta finales del 2022 de por lo menos 2,480 millones de pesos, monto que se incrementó exponencialmente desde el año anterior a la aprobación de la reforma objeto de esta investigación, siendo de 362.9 millones en 2020 y de 985 millones en 2021.³

Desde luego, el problema anterior no es exclusivo de México, y como la mayoría de las administraciones tributarias a nivel mundial, la mexicana hace frente a esos fenómenos de erosión de la hacienda pública a través de la actualización constante de las leyes

³ SAT, Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2022, p. 31, consultado el 31 de marzo de 2023. Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_2022_4T.pdf

fiscales, aumentando el cúmulo de obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes, pero también a través de la facultad punitiva del Estado, ya mediante el incremento de infracciones por incumplimiento de las disposiciones fiscales y el *quantum* de sus multas, ya introduciendo nuevos delitos en materia fiscal, o bien, aumentando los supuestos o hipótesis de causación de los delitos existentes y sus penas.

En ese sentido, organismos internacionales como la OCDE han insistido en la importancia de fortalecer los sistemas tributarios, para prevenir y combatir los problemas de elusión y evasión fiscales en sus países miembros, a fin de promover el crecimiento económico y el bienestar social; muchas veces impulsando la adopción a nivel local de medidas punitivas dirigidas no solo a sancionar las conductas más graves o perniciosas para la hacienda pública —en atención a los principios de lesividad y *ultima ratio* de las leyes penales—, sino como normas cuyo objetivo principal sea disuadir a los contribuyentes para que eviten siquiera caer en la tentación de incumplir con sus obligaciones tributarias.⁴

Aunque las razones y fines planteados a nivel local e internacional para introducir normas penales como la estudiada en estas líneas pueden parecer razonables, la disputa surge cuando se compara el marco legal del delito en cuestión con la dogmática penal-constitucional aplicable en México, análisis que permite entender la justificación del derecho penal como un medio para hacer frente a las conductas más graves para con los bienes jurídicos protegidos por la norma; en la especie, la hacienda pública y, asimismo, comprender por qué resulta excesivo el empleo de dicha potestad punitiva como una herramienta recaudatoria.

La presente investigación, al analizar el delito de encubrimiento fiscal aplicable a los contadores públicos inscritos, contribuirá al debate sobre la necesidad de construir una política fiscal justa, que promueva el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y garantice los derechos humanos de los contribuyentes, en lugar de una política de

⁴ OCDE, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, París, OECD Publishing, 2017, p. 15, consultado el 31 de marzo de 2023. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>

amedrentamiento en contra de los dictaminadores de estados financieros, en detrimento de su ejercicio profesional y de la seguridad jurídica de los contribuyentes mismos.

1.9 Preguntas de investigación

- ¿Cuáles son los principios constitucionales aplicables en México para la creación de tipos penales?
- ¿Cuál es la naturaleza del delito de encubrimiento contemplado en el artículo 96 del CFF?
- ¿Es constitucional el delito de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos que dictaminan estados financieros para efectos fiscales?
- ¿Qué finalidad persigue la creación de la hipótesis del tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos?

1.10 Cuadro de congruencias metodológicas

Título	«Bifurcación dogmática y legal del encubrimiento fiscal. La responsabilidad penal del contador público inscrito como política de terrorismo fiscal».
Objetivo general	Analizar el tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos que dictaminan estados financieros para efectos fiscales, para demostrar si ese delito (adicionado en 2021 al CFF) tiene sustento constitucional o si se trata de una política de «terrorismo fiscal», tendente a inhibir el desempeño de esos sujetos en su práctica profesional con fines meramente recaudatorios.

Hipótesis general	El delito contemplado en el artículo 96, fracción III del CFF tiene vicios importantes de inconstitucionalidad y produce un efecto amedrentador en la objetividad e independencia con que debe conducirse el auditor de estados financieros, por lo que se trata de una política de terrorismo fiscal con fines meramente recaudatorios.
Objetivos particulares	• Proporcionar un panorama global sobre la teoría de la ley penal y los elementos del delito en México. • Exponer el marco legal de la dictaminación obligatoria de estados financieros para efectos fiscales, conforme a la reforma al CFF del 2021, así como las normas legales y extralegales relativas a la labor de los contadores públicos dictaminadores. • Evidenciar los vicios de inconstitucionalidad del tipo penal de encubrimiento fiscal aplicable a los contadores públicos inscritos que dictaminan estados financieros, con la consecuente propuesta de defensa penal-fiscal. • Desentrañar los resultados en materia de política penal-fiscal durante los últimos años en el país y la falta de concordancia que guardan con la implementación de reformas como la analizada en este estudio.
	• En México existe una relativización del principio constitucional de legalidad en materia fiscal, que suele ser trasladado de forma ilegítima a la esfera penal mediante la configuración de delitos en normas administrativas.

Hipótesis particulares	• El tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos se configura en un sistema normativo complejo que incluye normas expedidas por la autoridad hacendaria. • El delito objeto de estudio es inconstitucional, porque su configuración normativa infringe el principio de legalidad, en su vertiente de reserva de ley penal. • Los vicios de inconstitucionalidad, unido a los ínfimos resultados en materia de persecución y sanción de delitos fiscales durante los últimos años en México permiten deducir que el objetivo real de la creación del delito analizado es de índole recaudatoria, constituyendo un mecanismo de amedrentamiento contra los auditores de estados financieros en el desempeño de su profesión, ante el temor de ser sujetos de persecución penal.
Preguntas de investigación	• ¿Cuáles son los principios constitucionales aplicables en México para la creación de tipos penales? • ¿Cuál es la naturaleza del delito de encubrimiento contemplado en el artículo 96 del CFF? • ¿Es constitucional el delito de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos que dictaminan estados financieros para efectos fiscales? • ¿Qué finalidad persigue la creación de la hipótesis del tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos?

1.11 Materiales utilizados

Debido a que se trata de una investigación preponderantemente dogmática, en el presente trabajo se emplearán materiales documentales —principalmente libros y revistas especializadas— de fuente tanto local como extranjera. En la parte legal, se utilizarán criterios jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, así como leyes, códigos, convenciones y otros cuerpos normativos nacionales e internacionales; catalogando esos materiales de la manera siguiente:

1. Documentación general.

- a. Bibliografía actual:

- i. Libros;
 - ii. Compendios;
 - iii. Diccionarios;
 - iv. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.

2. Documentación especializada

- a. Bibliografía actual:

- i. Libros especializados;
 - ii. Revistas especializadas;
 - iii. Diccionarios especializados;
 - iv. Páginas web especializadas;
 - v. Iniciativas de reformas legales;
 - vi. Consulta de información a través de la Plataforma Nacional de Transparencia.

vii. Consulta de tesis y ejecutorias en el Semanario Judicial de la Federación.

Se hará uso de los métodos deductivo y analítico para exponer el panorama general del derecho penal-fiscal en México, así como para conocer la problemática de los delitos fiscales que pueden ser conocidos por los contadores públicos inscritos al momento de dictaminar estados financieros, conforme a la exposición de motivos de las reformas al CFF del 2021.

Para dicho análisis será necesaria la compilación de documentos del Paquete Económico 2022, en particular, la iniciativa de reformas al CFF; la RMF para 2023 y su anexo 1-A; criterios disponibles en el Semanario Judicial de la Federación; así como información estadística sobre la incidencia de delitos fiscales en general —y de encubrimiento fiscal en particular— durante los últimos años, misma que se obtendrá de fuentes oficiales disponibles en Internet y mediante solicitudes efectuadas a las autoridades federales a través de la Plataforma Nacional de Transparencia.

Capítulo II

Marco teórico

En esta parte se plasman los criterios más trascendentes de la doctrina y el ámbito jurisdiccional en materia penal-tributaria. Al tratarse de una investigación con enfoque fiscal, naturalmente deben recobrarse las principales instituciones de la teoría general contributiva, tales como la obligación sustantiva, los principios o límites de las contribuciones y los fenómenos no deseados que surgen de la tributación, incluyendo las conductas que representan infracciones a las disposiciones fiscales; posterior a ello, se sientan las bases de los delitos y la ley penal en México, con énfasis en la convergencia del derecho penal-fiscal y el delito de encubrimiento fiscal en particular; finalmente, se incluye un apartado sobre el uso del imperio estatal como medio de política fiscal y criminal.

2.1 La obligación tributaria

Debido a que se trata de un mandato constitucional, no es objeto de discusión la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir al gasto público, pero para conocer las causas y efectos —administrativos y penales— del incumplimiento tributario, necesariamente debe conocerse cuándo surge esa obligación. Según Dino Jarach, «cuando se verifica un determinado hecho imponible surge la obligación [tributaria], pero limitada al supuesto y a la cantidad que la ley ha querido imponer».⁵

Por su parte, Ortega Maldonado define al «hecho imponible» como el acto o presupuesto de hecho que la ley fiscal establece como generador del crédito fiscal.⁶ Se tiene entonces, que para que la obligación tributaria tenga lugar es imprescindible la preexistencia en la ley de lo que la doctrina ha nombrado como *hecho imponible*, que no es otra cosa que la

⁵ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999, p. 370.

⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 2012, p. 44.

descripción del acto o supuesto de hecho que generará la obligación —verbigracia, la obtención de un ingreso por la enajenación de un inmueble—; descripción que debe ser clara y exhaustiva, de conformidad con el principio de legalidad, descrito en un apartado posterior.

También es importante tener presente que la obligación en estudio, aunque principalmente entendida por su parte sustantiva o de pago, implica una serie de vertientes para con el Estado, consistente no solo en un dar (pago), sino en hacer —deberes positivos como la presentación de declaraciones—; no hacer —mediante la abstención de conductas ilícitas—; y de tolerancia —permitir los actos de molestia para la comprobación de obligaciones fiscales—. ⁷

En cuanto a las contribuciones derivadas de la obligación tributaria, habrá que partir de los diversos conceptos que las integran conforme al artículo 2 del CFF; estos son impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.⁸ De esta manera, se entiende «que la contribución, como género, es aquella obligación legal de derecho público, creada a través de una ley, para el sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales y municipales»,⁹ existiendo, además, distintas especies de contribuciones.¹⁰

2.1.1 Principios de la tributación

Para abordar el tema de los principios impositivos, dice Humberto Delgadillo que se requiere un enfoque interdisciplinario, debido a que forman parte de la ciencia de las finanzas públicas y en esta convergen la política con el derecho,¹¹ dando lugar a la división entre derecho financiero, fiscal y tributario, como se observa en la figura 1.

⁷ Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5ª ed., México, LIMUSA, 2014, p. 89.

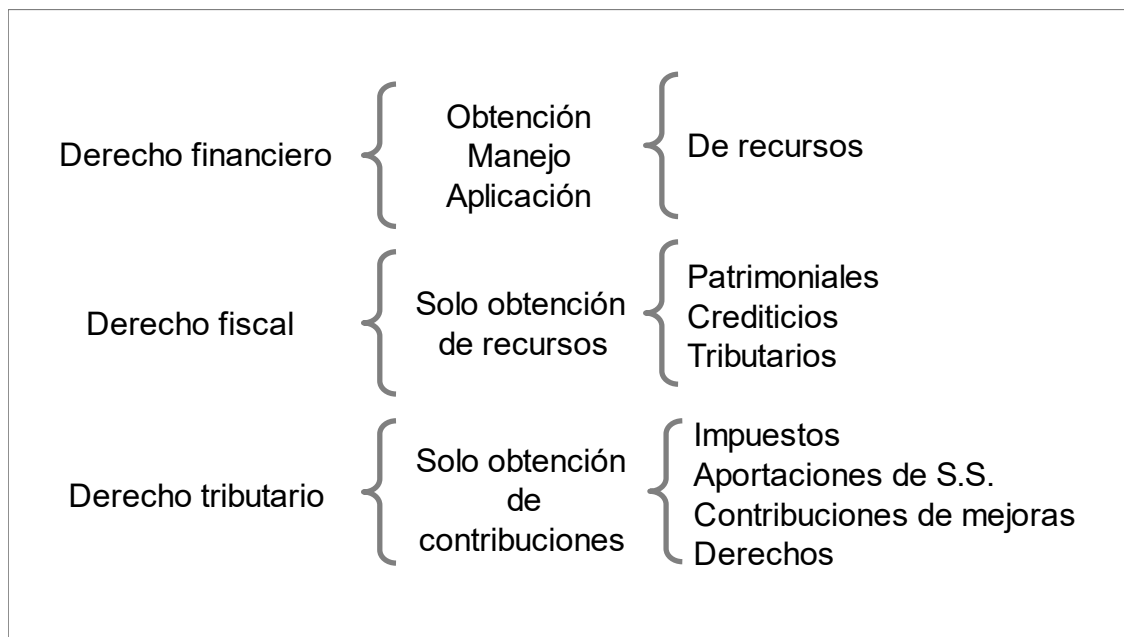
⁸ Código Fiscal de la Federación, consultado el 02 de mayo de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

⁹ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, OXFORD, 2010, p. 95.

¹⁰ Hecha esa aclaración, en el presente trabajo se hará referencia indistinta a los *tributos* o *contribuciones*, así como a las materias *fiscal* o *tributaria*, obviando sus diferencias conceptuales.

¹¹ Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario...*, *op. cit.*, p. 65.

Figura 1. Posición del derecho fiscal y tributario en las finanzas públicas



Fuente: Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5ª ed., México, LIMUSA, 2014, p. 23.

Por esa razón, Delgadillo propone una división tripartita de los principios tributarios abarcando tanto la parte doctrinal, como la jurídica reconocida en la Constitución, en los términos siguientes:

- «1. Los principios generales, en donde incluiremos un interesante enfoque de Fritz Neumark (Principios de la imposición);
2. Los principios elementales de Adam Smith, expuestos en su obra clásica *La riqueza de las naciones*; y
3. Los principios constitucionales que se derivan de nuestra Carta Magna».¹²

Debido a que los principios generales no difieren mucho respecto de la noción clásica de Smith y, principalmente, a que estos han sido desarrollados de manera sobrada en los

¹² *Ibidem*, p. 66.

tratados económicos modernos y contemporáneos, a continuación, se describen los últimos dos tipos de principios; añadiendo, por supuesto, los desarrollados por el máximo tribunal constitucional en México, frecuentemente ignorados por la doctrina.

2.1.1.1 Principios clásicos

Los autores contemporáneos reconocen la autonomía dogmática y estructural del derecho tributario,¹³ dedicando apartados especiales a desarrollar los principios aplicables a las contribuciones —como el citado en el apartado inmediato anterior—. No obstante, una de las teorías que más ha subsistido en los sistemas tributarios occidentales de la actualidad es la formulada por el economista Adam Smith en la segunda mitad del siglo XVIII, según la cual, para que un impuesto fuera justo debía cumplir con las cuatro máximas o principios siguientes:

«[Igualdad] I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.

[Certidumbre] II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. (...) La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que *aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande según la experiencia de muchas naciones como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.* [énfasis añadido]

[Comodidad del pago] III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. (...)

[Economía en la recaudación] IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del

¹³ Véase Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.

bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda».¹⁴

Nótese cómo Smith hizo énfasis en la importancia del principio de certidumbre, señalando que inclusive la inobservancia de la igualdad impositiva sería menos grave que la más mínima muestra de incertidumbre sobre lo que se ha de pagar;¹⁵ sobre dicho principio, huelga decir que derivan diversas vertientes como el lugar y la época de pago, que pueden subsumirse en el derecho humano a la seguridad jurídica y su principio de legalidad, reconocidos actualmente en el artículo 16, en relación con el 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En 1848, John Stuart Mill recobra lo formulado por Smith, reconociendo que esos cuatro principios denotan «cualidades que son de desear en un sistema de impuestos, desde el punto de vista económico; y [...] puede decirse que han llegado a ser clásicas».¹⁶ Sin embargo, Mill difiere sobre la postura de que, en caso de contravención a los citados principios, el de certidumbre goza de una posición privilegiada, al sentenciar que la igualdad —equidad— de las contribuciones es de superior importancia, porque «Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o las clases por lo que respecta a las peticiones que éstas puedan hacerle, los sacrificios que les exija deben, por así decir, presionar a todos por igual en la medida de lo posible».¹⁷

Lo anterior, según el economista británico, partiendo de la premisa de que existe una correspondencia entre la distribución de las cargas tributarias que deben soportar los contribuyentes de un Estado en general; así, si alguien paga o está sujeto a una carga impositiva menor a la que le correspondería, es porque otra persona está teniendo que

¹⁴ Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1958, pp. 726-727.

¹⁵ *Idem*.

¹⁶ Stuart Mill, John, *Principios de economía política. Con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social*, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1951, p. 686.

¹⁷ *Ibidem*, p. 688.

soportar una carga mayor a lo debido, siendo el mal para esta superior al beneficio que representaría para la primera el tener una carga inferior.¹⁸

El cambio apuntado sobre la prevalencia de un principio tributario respecto de otro u otros pudiera explicarse, quizá, por el contexto posrevolucionario en que fue formulada la opinión de Stuart Mill, época en la que los derechos de libertad e igualdad comenzaban a positivizarse en diversos Estados europeos y de América.

Lo cierto es que, de conformidad con la Constitución y los criterios judiciales vigentes en México, cualquier transgresión a los multicitados principios, ya sea en sede legislativa al momento de crear las contribuciones, o en la aplicación que de las leyes tributarias realice la autoridad exactora, puede dar lugar a la protección del contribuyente frente al acto de autoridad o la norma tributaria declarada inconstitucional, debido a que esas máximas no se limitan a ser pautas de configuración para el Estado al momento de establecer las contribuciones, sino que además representan los límites a esa actuación estatal y, a su vez, derechos fundamentales de los contribuyentes.

2.1.1.2 Principios constitucionales en México

El artículo 31, fracción IV de la CPEUM señala la obligación de toda persona de contribuir al gasto público de la Federación, los estados o municipios de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes;¹⁹ extracto normativo del que derivan expresamente los principios materiales o sustantivos de las contribuciones —legalidad, proporcionalidad y equidad—, pero también implícitamente la condición de que dichas contribuciones deben establecerse de manera general y tener como fin último su destino al gasto público del ámbito o demarcación territorial donde se causen (federal, estatal, municipal).

Por ello, el artículo citado debe ser interpretado sistémicamente con los demás preceptos constitucionales referentes al derecho fiscal y tributario, como los que contienen las

¹⁸ *Idem.*

¹⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consultado el 01 de mayo de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

reglas para la configuración de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos de la federación, o sobre los principios de la hacienda pública municipal.

2.1.1.3 Definición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Aun y cuando las definiciones clásicas otorgadas sobre los principios tributarios en el ámbito económico prevalecen, al tratarse de un tema eminentemente constitucional, es imprescindible tener en consideración las nociones reconocidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Respecto de la proporcionalidad y equidad, el posicionamiento aún vigente nació durante la séptima época del Semanario Judicial de la Federación, en los términos siguientes:

«PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS
EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. *La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. (...) El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo*, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. *La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula* [Énfasis añadido]».²⁰

²⁰ Semanario Judicial de la Federación, volumen 187-192, primera parte, p. 113. Registro digital: 232309.

De la misma manera, la Corte se pronunció sobre los alcances de la legalidad en materia tributaria, mediante la resolución de diversos amparos en revisión del 2006, resultando en la emisión de la siguiente jurisprudencia:

«LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. (...) [énfasis añadido]*».²¹

Así, es notorio el reconocimiento jurisdiccional de la legalidad tributaria como principio de optimización del derecho a la seguridad jurídica, introduciendo vía jurisprudencia la obligación para el creador de la norma de establecer de manera clara todos los elementos de las contribuciones en la ley —sujeto, objeto, base, tasa o tarifa—.²²

2.1.1.4 La reserva de ley en materia tributaria

Sobre el principio de legalidad, debe tenerse presente que la proscripción de dejar a la autoridad administrativa la configuración de las normas tributarias, solo es aplicable tratándose de los elementos esenciales de las contribuciones ya referidos,

²¹ Tesis: P./J. 106/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, p. 5. Registro digital: 174070.

²² A dichos elementos, reconocidos expresamente en el Código tributario, habrá que sumar la época de pago, por mandato de la SCJN. Véase la jurisprudencia de rubro «IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY». Semanario Judicial de la Federación, volumen 91-96, primera parte, p. 172. Registro digital: 232796.

por lo que es completamente constitucional la existencia de normas fiscales formalmente administrativas con fuerza material de ley —como los reglamentos y las reglas de carácter general—, siempre que esas normas se limiten a desarrollar o reglamentar cuestiones adjetivas o técnicas, ajenas a la descripción de los tributos —sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, época de pago—.

Esto es posible gracias a que la reserva de ley derivada del principio de legalidad no es de carácter absoluto en materia fiscal. Así, citando a Ríos Granados, la reserva de ley tributaria «se ha cimentado como una verdad absoluta [pero solo en su parte sustantiva —tributos—] bajo las expresiones latina y anglosajona: *nullum tributum sine lege* y *No Taxation Without Representation*»;²³ es decir, las máximas fiscales que reservan por regla general la creación de los tributos a los órganos sobre los que recae la representación democrática —Congreso de la Unión y, en particular, la Cámara de Diputados—.

Asimismo, la autora acoge la existencia de dos tipos de reserva legal, relativa y absoluta, en donde la última excluye en su totalidad la posibilidad de que se regule cierta materia en una ley que no emane del poder legislativo, mientras que la primera, por el contrario, permite la injerencia de otro tipo de normas que no tengan el rango formal de ley, pero sí su fuerza vinculante.²⁴ En ese orden de ideas, la existencia de normas materialmente legislativas —obligatorias— pero que emanan de órganos diferentes al legislador en México (como las reglas de la resolución miscelánea fiscal), solo se explican por la prevalencia de una reserva de ley relativa, por lo menos en materia fiscal.²⁵

²³ Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009, p. 93.

²⁴ *Ibidem*, p. 94.

²⁵ Véase la jurisprudencia de rubro «LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN». Tesis: P. XLII/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 15. Registro digital: 175059.

2.1.2 El incumplimiento tributario

Ya sea por causas contingentes de un país y sector económico determinados, como la imposición de tasas desproporcionales y la desaceleración económica generalizada por factores externos como la reciente pandemia de Covid-19, o bien, por el rechazo natural de cualquier persona para desprenderse de una parte de su patrimonio, en la esfera fiscal se dan diversos fenómenos que terminan incidiendo de manera negativa en las finanzas públicas, pero como no todos dan lugar a la aplicación del derecho penal, o siquiera del administrativo sancionador, en este apartado se definen las principales figuras antagónicas de la obligación tributaria —elusión, evasión y defraudación—.

2.1.2.1 Evasión fiscal

Diversos autores han contribuido al empleo errado de las voces *evasión* y *defraudación* como sinónimos, algunas veces impulsados por el uso indiscriminado de dichos conceptos por parte del legislador cuando expone los motivos de sus iniciativas de reformas fiscales, o por la falta de definición respecto de ambos términos en la norma misma.

Por ejemplo, Carrasco Iriarte define la *evasión* como la «Acción u omisión tendiente a eludir el pago de una obligación fiscal»,²⁶ diciendo también que la *evasión fiscal* es el «Resultado de la comisión del delito de la misma naturaleza».²⁷ Definiciones de las que resulta una figura amorfa entre la evasión —infracción—, la defraudación —delito— y la elusión fiscal —economía de opción—.

La crítica surge del hecho que, en cuanto a la elusión fiscal, existe vasto desarrollo doctrinario al respecto, mientras que al hablar de defraudación no cabe duda de que se refiere exclusivamente a la conducta típica sancionada penalmente, como se explica a continuación.

²⁶ Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3ª ed., México, OXFORD, 2011, p. 312.

²⁷ *Idem*.

Flores Zavala ofrece una distinción muy práctica entre la elusión y evasión fiscales, según si se trata de conductas prohibidas por la ley o no, de tal forma que podría hablarse de una evasión legal —elusión— y una ilegal —evasión fiscal—. ²⁸ El mismo Flores, define la evasión fiscal como:

«...un ilícito que lleva aparejadas consecuencias derivadas del incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan “hecho imponible”, o designan con otros nombres». ²⁹

De lo anterior, se concluye que la evasión fiscal es la conducta sancionada por ser contraria a la ley tributaria, sin embargo, hay que enfatizar que dista mucho de la concepción penal de defraudación fiscal, ya que la tipificación de la primera es únicamente para efectos administrativos; por ejemplo, la omisión de presentar declaraciones anuales —estando obligado a ello— y por ende, de pagar el impuesto respectivo, se traduce en un acto evasivo de la obligación tributaria, que se sanciona en la esfera administrativa mediante la imposición de una multa.

2.1.2.2 Elusión fiscal

Atendiendo a la misma noción de Flores Zavala, respecto de que la elusión es una suerte de evasión permitida o «legal», se deduce que se trata de una conducta que, si bien tiende a evitar la carga tributaria, se logra sin quebrantar la ley o cometer una omisión sancionada (ni penal ni administrativamente).

Según la acepción jurídica de la Real Academia Española, la elusión fiscal es la «Conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma». ³⁰

²⁸ Cfr. Flores Zavala, citado en Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009, p. 489.

²⁹ *Ibidem*, p. 490.

³⁰ Real Academia Española, «elusión fiscal», *Diccionario del Español Jurídico*, consultado el 03 de mayo de 2023. Disponible en: <https://dpej.rae.es/lema/elusi%C3%B3n-fiscal>

Por su parte, Ariel Rezzoagli dice que «la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa»,³¹ siendo esos resquicios u opciones legales los renombrados por la doctrina predominante como *economía de opción*, e incluso cuando esa libertad para el contribuyente puede degenerar en conductas ilícitas según la legislación tributaria de cada país —como el *fraude a la ley* y la *simulación tributaria*—, para efectos de la presente investigación se entenderá a la elusión como una conducta incómoda para las administraciones tributarias, si se quiere, pero apegada a derecho.

Entonces, por más que el legislador haga referencia a la citada elusión fiscal como motivo para reformar la legislación tributaria, por representar una erosión de la base gravable en México, no deja de ser una conducta lícita, en cuanto el objetivo es precisamente eludir o esquivar el hecho generador de la obligación tributaria —de pago u otra índole—, pero sin ir en contra de lo que dispone la ley, ya que no se puede «evadir» una obligación que ni siquiera ha nacido.

2.1.2.3 Defraudación fiscal

Como ya se adelantó, aunque a veces se emplea como sinónimo, la defraudación fiscal difiere de la evasión en que no se trata simplemente de un hecho ilícito *lato sensu* —por contrariar la ley—, sino que configura una responsabilidad penal. Tan es así, que el CFF no hace ninguna mención a la elusión o evasión fiscales, sino únicamente al tipo penal de *defraudación fiscal* en los términos siguientes:

«**Artículo 108.-** Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal».³²

³¹ Ariel Rezzoagli, Hugo, «Ilícitos tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal», *Amicus Curiae*, Segunda Época, volumen 2, número 2, 2009, p. 4.

³² Código Fiscal de la Federación..., *op cit.*

Para entender la diferencia anotada entre la defraudación como hecho delictivo y evasión como ilícito administrativo, no hay que centrar la atención en la conducta *per se* de omitir «total o parcialmente» la obligación material de contribuir, ni el obtener un beneficio fiscal indebido, porque se trata de conductas que ya están contempladas como conductas evasivas que infringen las disposiciones fiscales.

Los verbos rectores que distinguen a la simple evasión de la franca defraudación fiscal son los medios comisivos de la conducta; estos son, el *uso de engaños* o *aprovechamiento de errores*. De esta manera, se puede concluir que la evasión fiscal es un hecho ilícito, porque infringe la ley —en concreto, la obligación tributaria—, aunque no necesariamente debe ser defraudatorio o delictivo, pero la defraudación fiscal siempre es un hecho ilícito y, a su vez, un delito.

2.2 Dogmática penal en México

Como el objeto de este trabajo es analizar el tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos, para descubrir cómo la configuración legal del delito se aparta de los principios del derecho penal mexicano, deben conocerse las principales figuras y teorías aplicables a esta rama del derecho público. Para ello, se toman las ideas de Carrancá de la Mora y Ángel Lagares respecto de la dogmática jurídica en general, y la penal en particular.

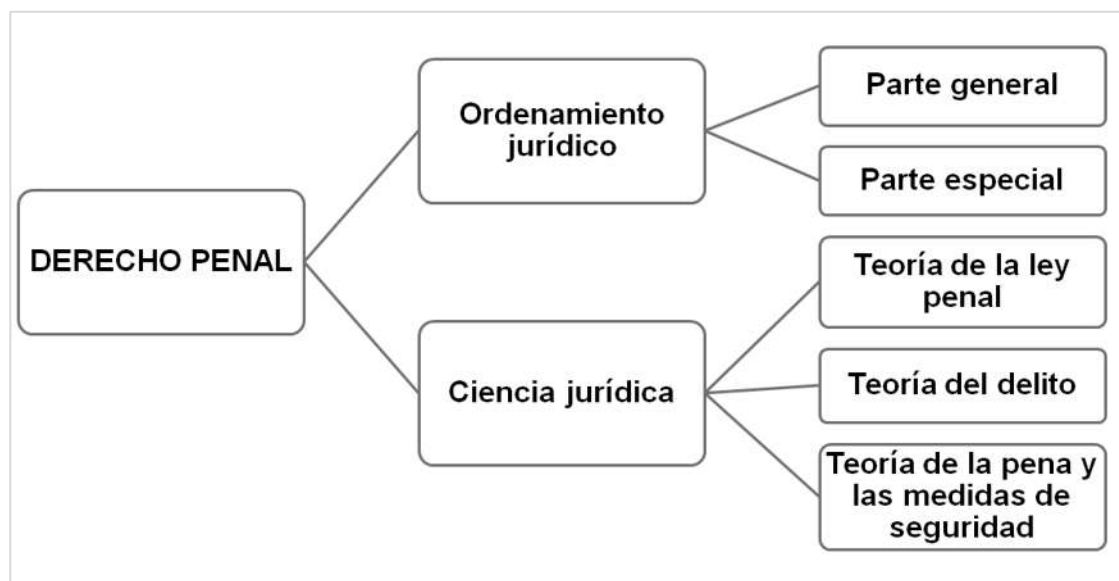
«La dogmática jurídica es una disciplina cuya función es describir y explicar un fragmento de un sistema jurídico vigente determinado; sistematizarlo en un conjunto coherente, y proponer mediante la crítica razonamientos que sirvan para la aplicación de las normas vigentes y, en su momento, para la modificación de las mismas.

En concreto, la dogmática penal tiene como objeto de estudio las normas de carácter penal; a partir de estas se extraen y elaboran principios (principio de legalidad, principio de culpabilidad, etcétera), conceptos

(dolo y culpa, antijuridicidad, etcétera) y se dota al sistema penal de una estructura, que hace más sencillo resolver problemas de tipo práctico».³³

El conocimiento de esta teoría general es esencial para entender el contexto en el que se aplican las normas penales en el ámbito fiscal, así como para analizar la legislación y jurisprudencia relevantes; estudio que se subdivide en diversas vertientes o submaterias, como se ilustra a continuación.

Figura 2. Teoría del derecho penal



Fuente: elaboración propia

La figura 2 podría ser ampliada, por ejemplo, añadiendo la división entre derecho penal adjetivo —procesal— y sustantivo —delitos y penas— o con lo relativo a las diversas maneras de clasificar el delito (por el bien jurídico tutelado, la calidad del autor, la norma que lo contiene, etcétera—), pero en esta investigación únicamente se definirán los elementos teóricos esenciales sobre la ley penal, el delito y los responsables del mismo,

³³ Carrancá de la Mora, Daniel y Ángel Lagares, Alicia, *Esquemas de derecho penal mexicano. Parte general*, México, Tirant lo Blanch, 2016, p. 7.

además de citar las disposiciones legales, generales y particulares, del delito de encubrimiento fiscal en los capítulos subsecuentes.

2.2.1 Teoría de la ley penal

El profesor italiano Luigi Ferrajoli, en defensa de su teoría del garantismo penal, dice que debido a que tiene incidencia en la libertad personal, la ley penal —o el legislador que la crea—:

«...está obligada a vincular a sí misma no sólo las formas, sino también, a través de la verdad jurídica exigida a las motivaciones judiciales, la sustancia o los contenidos de los actos que la aplican. Esta es la garantía estructural que diferencia al derecho penal en el estado “de derecho” del derecho penal de los estados simplemente “legales”, en los que el legislador es omnipotente y por tanto son válidas todas las leyes vigentes sin ningún límite sustancial a la primacía de la ley».³⁴

En igual orden de ideas, para Ferrajoli esa justificación o motivación legal es la que diferencia al *garantismo* del «autoritarismo penal».³⁵ Por ello, los principios que conforman la teoría de la ley penal y que se describen en los siguientes apartados, son normas de optimización del derecho penal, que tienden tanto a la configuración adecuada de la ley de conformidad con los fines que persigue —prevención y sanción del delito—, como a la protección de los acusados de algún crimen, estableciendo los límites a los que debe ceñirse el legislador cuando crea tipos penales y sus penas.

2.2.1.1 Principio de legalidad

Este principio tiene varias implicaciones importantes en la esfera penal; en primer lugar, establece que nadie puede ser sancionado por un acto que no esté tipificado como delito

³⁴ Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995, p. 379.

³⁵ *Idem*.

en una ley vigente al momento de su comisión. Esto garantiza la seguridad jurídica y evita la arbitrariedad en la aplicación de la ley penal.

Además, la legalidad exige que las leyes penales sean claras y precisas, evitando la vaguedad o ambigüedad, lo que permite que las personas puedan conocer y comprender las conductas que están prohibidas y las consecuencias legales que podrían enfrentar en caso de cometer un delito; condiciones que bien pueden subsumirse a la máxima del derecho fiscal y administrativo del «saber a qué atenerse», ampliamente desarrollada por los tribunales judiciales y administrativos al resolver asuntos donde se invoca una transgresión a la seguridad jurídica de los contribuyentes, como derecho humano en sí mismo, del que deriva el principio en comento.

En ese sentido, Bacigalupo afirma que el derecho penal descansa sobre los principios de jerarquía constitucional del mismo, entre los que destaca el de legalidad como legitimador de la coacción penal,³⁶ lo que adquiere claro sentido en el artículo 133 de la Constitución mexicana, donde se reconoce el bloque normativo que conforma la *Ley Suprema de la Unión*, en relación con los diversos artículos 14 y 16, que reservan la creación de los delitos y sus penas a la ley formal y material, emanada del órgano legislativo —federal o local—.

Bacigalupo también otorga una descripción amplia de dicho principio, señalando que «En el ámbito del derecho penal, la idea de seguridad jurídica se vincula especialmente con la fijación del contenido de éste en leyes escritas, estrictas y previas al hecho que se juzga. Estas exigencias son consecuencia del principio de legalidad»,³⁷ de donde se desprende otro de los subprincipios o vertientes de la legalidad, esto es, la taxatividad de la ley penal, cuyo estudio completo escapa de estas líneas, pero que no puede ignorarse debido a la trascendencia que tiene su invocación en cualquier proceso penal.

³⁶ Bacigalupo, Enrique, *Principios constitucionales de derecho penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1999, p. 75.

³⁷ *Idem*.

2.2.1.2 Ley penal y tipos penales en blanco

Teniendo en consideración lo hasta aquí plasmado sobre la seguridad jurídica como derecho fundamental que da contenido al principio de legalidad, es normal que nazca la interrogante de ¿hasta qué punto una ley penal es clara y accesible, de tal forma que no cause incertidumbre a los gobernados sobre cuáles conductas se consideran delitos? Al respecto, durante las últimas décadas se han desarrollado en sede judicial una serie de criterios sobre lo que la doctrina denomina leyes penales «abiertas» o «en blanco», derivado de las disputas para decidir si una ley transgrede la seguridad jurídica como consecuencia de la forma en que los elementos de un delito son desarrollados en la norma.

Según la doctrina española, una ley penal abierta se da en «los casos en los que la prohibición o el mandato de acción se encuentran en disposiciones distintas de la ley que contiene la amenaza penal»;³⁸ no obstante, en la doctrina y jurisprudencia mexicanas vigentes, esa apertura al momento de describir la prohibición o el mandato —tipo penal— no se limita a que su contenido difiera de la ley donde se contempla su pena, pudiendo existir un delito cuyos elementos típicos se encuentren en una sola ley, pero en diversos preceptos de esta, o bien, que en uno o más preceptos de esa legislación se remita a otra u otras leyes de igual rango (por fuero) para conocer la parte del supuesto fáctico faltante para que cierta conducta se considere delito.

En síntesis, las leyes penales en blanco son aquellas que remiten a otras normas o disposiciones legales —del mismo o diverso cuerpo normativo— para completar su contenido y determinar los elementos del delito. De la misma manera, un tipo penal en blanco no contiene una descripción detallada de sus elementos o, inclusive, de todas sus hipótesis delictivas, sino que para desentrañarlos es necesario acudir a diversos artículos o leyes de aquella donde se encuentra su fundamento primigenio o general.

Sobre el tema, la jurisprudencia nacional avala la legitimidad de este tipo de normas, siempre y cuando respeten el principio de legalidad en su vertiente de reserva de ley.

³⁸ *Ibidem*, p. 99.

Esto significa que, aunque las leyes penales en blanco remiten a otras normas, las mismas deben tener rango formal de ley y ser claras, precisas y accesibles para que las personas puedan conocer y comprender los alcances de la conducta punible. Lo anterior de acuerdo con los siguientes criterios de la SCJN:

«NORMAS PENALES EN BLANCO. SON INCONSTITUCIONALES CUANDO REMITEN A OTRAS QUE NO TIENEN EL CARÁCTER DE LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL.

Los denominados "tipos penales en blanco" son supuestos hipotéticos en los que la conducta delictiva se precisa en términos abstractos y requiere de un complemento para integrarse plenamente. Ahora bien, ordinariamente la disposición complementaria está comprendida dentro de las normas contenidas en el mismo ordenamiento legal o en sus leyes conexas, pero que han sido dictadas por el Congreso de la Unión, con apoyo en las facultades expresamente conferidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En consecuencia, las "normas penales en blanco" no son inconstitucionales cuando remiten a otras que tienen el carácter de leyes en sentido formal y material, sino sólo cuando reenvían a otras normas que no tienen este carácter -como los reglamentos-, pues ello equivale a delegar a un poder distinto al legislativo la potestad de intervenir decisivamente en la determinación del ámbito penal, cuando es facultad exclusiva e indelegable del Congreso de la Unión legislar en materia de delitos y faltas federales».³⁹

Con esta primera jurisprudencia del 2008, pareciera que la discusión sobre la constitucionalidad de los delitos abiertos quedó zanjada, pero como resultado de la tendencia natural del gremio jurídico a *poner los puntos sobre las íes* de las configuraciones legislativas no convencionales —por así llamarlas—, surgieron otros problemas interpretativos. Uno de los más interesantes, fue el tendente a

³⁹ Tesis: 1a./J. 10/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, febrero de 2008, página 411. Registro digital: 170250.

decidir si representaba un vicio de legalidad cuando las leyes penales en blanco remitieran a diversos cuerpos normativos específicos, en concreto, a leyes no penales —porque, desde un acercamiento superficial, ello podría afectar la seguridad jurídica de los destinatarios de la norma, al describir elementos típicos en leyes donde no suelen contenerse delitos ni penas—.

El resultado de estas disputas se aprecia con bastante claridad en la tesis aislada transcrita a continuación, publicada en marzo de 2016.

«LEYES PENALES EN BLANCO. PROBLEMÁTICA DE CONSTITUCIONALIDAD DE AQUÉLLAS.

El problema de constitucionalidad de las denominadas "leyes penales en blanco" no se plantea cuando la norma penal remite a otra de naturaleza extrapenal en sentido formal y material (para quedar plenamente integrada), sino únicamente cuando se reenvía a otra norma que no tiene el carácter de ley en sentido formal, dando así entrada en la descripción típica a regulaciones de procedencia reglamentaria o hasta meramente administrativa y, en consecuencia, a una participación del Poder Ejecutivo en la configuración de los tipos penales».⁴⁰

Además de aclarar la cuestión adelantada, con este criterio de la SCJN también se enfatizan los casos particularmente claros donde sí se viola el principio de legalidad y su vertiente de reserva de ley, referentes a cuando el legislador da entrada a una autoridad administrativa para fijar los elementos del derecho penal sustantivo en una norma —tenga el nombre que se quiera— que no es formalmente legislativa; de la misma manera que es inconstitucional cualquier norma extralegal que desarrolle alguno de los elementos esenciales de las contribuciones.

Todo esto ya es un indicio, por decir lo menos, del problema que acarrea la configuración del encubrimiento por parte de los contadores públicos inscritos, de conformidad con la

⁴⁰ Tesis: 1a. LXXII/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, marzo de 2016, Tomo I, página 987. Registro digital: 2011281.

reforma fiscal para 2022, pero no se limita a una alternativa de agravio contra el delito que motivó esta investigación, sino que ese exceso legislativo al momento de crear tipos abiertos representa una de las afrentas más grandes contra la Constitución, porque con ello se desentiende —el creador originario de la norma— de una función exclusiva e irrenunciable con fundamento en la teoría de pesos y contrapesos; permitiendo que el titular del Ejecutivo o cualesquiera autoridades administrativas creen o modifiquen arbitrariamente los elementos o requisitos del delito, violentando así no solo la seguridad jurídica del sujeto de persecución penal, sino todo el paradigma constitucional de la división de poderes.

2.2.1.3 Principio de mínima intervención

El solo nombre de esta máxima es sugestivo, pues se trata de reservar el derecho penal al mínimo indispensable de casos; esto es, la utilización de la ley penal solo en casos excepcionales, así como para justificar la existencia de otro tipo de normas extrapenales que también tienen la función de prevenir y sancionar conductas no deseadas, pero mediante el derecho común, administrativo, etcétera. Tal como señala De Vicente Martínez:

«Cuando la ciencia penal formula el principio de intervención mínima no lo hace solamente por coherencia con la idea de que la represión siempre es una triste solución que debe ser usada lo menos posible, sino porque además de eso únicamente la imagen de la reserva del derecho penal a las conductas realmente más graves permite dar sentido a la función del derecho no penal, y dentro del derecho a la función de prevención en general».⁴¹

Sobre este tema también ha aportado a su construcción el Pleno de la SCJN al resolver la acción de inconstitucionalidad 51 del 2018, en cuya ejecutoria se dijo que el principio de mínima intervención tiene los subprincipios siguientes:

⁴¹ De Vicente Martínez, Rosario, *La nueva regulación de las faltas como delitos leves, infracciones administrativas o ilícitos civiles tras la reforma penal de 2015*, Barcelona, Wolters Kluwer, S.A., 2015, pp. 18-19.

«...el de fragmentariedad, que implica que el derecho penal solamente puede aplicarse a los ataques más graves frente a los bienes jurídicos; y el de subsidiariedad, conforme al cual, se ha de recurrir primero y siempre a otros controles menos gravosos existentes dentro del sistema estatal antes de utilizar el penal; de ahí que el Estado sólo puede recurrir a él cuando hayan fallado todos los demás controles».⁴²

No obstante, la configuración actual de las leyes penales en general, y de los delitos en particular, atienden más bien a razones de política criminal que a la repercusión o gravedad en sí misma de un hecho ilícito, en atención a la libertad constitucional de la que se encuentra revestido el Congreso federal para hacer lo propio, como se explica más adelante.

2.2.1.4 Principio de lesividad

En concordancia con el de mínima intervención, la lesividad implica que cuando se decida hacer uso del derecho penal, debe atenderse únicamente a las conductas que provoquen la mayor afectación —lesión—, o dicho de otro modo, que coloquen en el mayor peligro de sufrirla al bien jurídico tutelado (vida, libertad personal, dignidad humana, administración pública, etcétera).

Según Francisco Muñoz y Mercedes García, «la referencia a una potencial [reconociendo con ello, la prevalencia actual de los delitos de “peligro” o “abstractos”] lesividad de la conducta es requisito esencial para su punición».⁴³ Por otra parte, Carlos Ponce y Guillermo Kohn afirman que:

«...un aspecto que suele ser controversial de cara al principio de lesividad es el relativo a los delitos de peligro abstracto. Como se sabe, los delitos de peligro abstracto son aquellos en los que basta con que se realice una conducta considerada riesgosa o peligrosa en sí misma, con

⁴² Acción de inconstitucionalidad 51/2018, p. 26, consultado el 03 de mayo de 2023. Disponible en: <https://www2.scjn.gob.mx/consultatematica/paginaspub/DetallePub.aspx?AsuntoID=237710>

⁴³ Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *Derecho penal. Parte general*, 8ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2010, p. 305.

independencia de su resultado específico (...) la SCJN parece optar por una interpretación más flexible del principio de lesividad, pues ha considerado que ciertos tipos penales de peligro abstracto sí son compatibles con el principio de lesividad».⁴⁴

Tanto este como el principio descrito en el apartado inmediato anterior tienen una aplicación relativa —o cuando menos flexible— en México, debido a los criterios vigentes de la SCJN donde se reconoce una libertad configurativa amplia del legislador para la creación de las leyes penales,⁴⁵ como se muestra a continuación.

«LEYES PENALES. AL EXAMINAR SU CONSTITUCIONALIDAD DEBEN ANALIZARSE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD JURÍDICA.

El legislador en materia penal tiene amplia libertad para diseñar el rumbo de la política criminal, es decir, para elegir los bienes jurídicamente tutelados, las conductas típicas antijurídicas y las sanciones penales, de acuerdo con las necesidades sociales del momento histórico respectivo; sin embargo, al configurar las leyes relativas debe respetar el contenido de diversos principios constitucionales, entre ellos los de proporcionalidad y razonabilidad jurídica, a fin de que la aplicación de las penas no sea infamante, cruel, excesiva, inusitada, trascendental o contraria a la dignidad del ser humano, conforme a los artículos 14, 16, 18, 19, 20, 21 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por esa razón, el Juez constitucional, al examinar la constitucionalidad de las leyes penales, debe analizar que exista proporción y razonabilidad suficientes entre la cuantía de la pena y la gravedad del delito cometido, para lo cual debe considerar el daño al bien

⁴⁴ Ponce Núñez, Carlos Gustavo y Kohn Espinosa, Guillermo, *Las garantías penales en el derecho constitucional mexicano*, México, Tirant lo Blanch/SCJN, 2023, p. 109.

⁴⁵ Ese margen amplio para la configuración de leyes también se da en otras materias, como la fiscal, económica o presupuestaria, en donde el nivel de escrutinio de los tribunales federales —aun los de la propia SCJN— se ven limitados a la presencia de vicios evidentes de inconstitucionalidad, porque debe privilegiarse la subsistencia de los principios democrático y de división de poderes.

jurídico protegido, la posibilidad para individualizarla entre un mínimo y un máximo, el grado de reprochabilidad atribuible al sujeto activo, la idoneidad del tipo y de la cuantía de la pena para alcanzar la prevención del delito, así como la viabilidad de lograr, mediante su aplicación, la resocialización del sentenciado».⁴⁶

En virtud de esta concepción de la Corte en cuanto hace al grado exigible de motivación legislativa para la creación de la ley penal, si bien existen límites claros por cuanto hace a la punibilidad particular de cada delito, el nivel de escrutinio se desvanece casi por completo cuando se trata de fijar cuáles conductas pueden ser objeto de castigo, atendiendo —entre otros factores— a las *necesidades sociales del momento*, lo que vacía de contenido a los multicitados principios de mínima intervención y lesividad de la ley penal, pudiéndose considerar igualmente urgente la represión de crímenes contra la libertad sexual, personal o la vida, que los delitos patrimoniales o de «cuello blanco», según el clima social o los intereses políticos de la administración en turno.

Un caso cercano de la vaga vigencia de estos principios en México se encuentra justamente en el catálogo de delitos fiscales, por ejemplo, cuando se prevé una pena máxima de prisión de nueve años por el solo hecho de publicar o permitir publicar anuncios para la adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones falsas o simuladas; misma pena máxima aplicable para los delitos de defraudación fiscal simple y equiparada,⁴⁷ incluso cuando la primera conducta pudiera no llegar a tener una afectación real y directa sobre el bien que se busca proteger —recaudación y administración hacendaria—, por tratarse de un tipo penal *de peligro*, contrario a la defraudación que necesariamente requiere de la producción de un resultado material (obtención de un beneficio fiscal).⁴⁸

⁴⁶ Tesis: P./J. 102/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 599. Registro digital: 168878.

⁴⁷ Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

⁴⁸ Sobre el mismo tema también sale a relucir una jurisprudencia emitida en octubre de 2023 bajo el rubro «DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ DICHO DELITO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN EN MATERIA PENAL, PREVISTO EN

2.2.2 Teoría del delito

En primer lugar, debe definirse que el delito en abstracto es toda conducta sancionada en esos términos por una ley penal, sin ser suficiente que se trate de un acto ilícito — como los hay en materia civil, administrativa, etcétera—, ya que, además de ser ilícito (por ser contrario a la ley) su sanción es del ámbito penal por tratarse de una conducta especialmente grave. Dicho lo anterior, se enfatiza la concepción general del *ilícito penal* conforme al Código Penal Federal (CPF), donde se señala que *delito* «es el acto u omisión que sancionan las leyes penales».⁴⁹

Sin que obste esa definición legal, no todos los delitos están contemplados en la ley penal, sino que existen delitos especiales como los del CFF; asimismo, una ley penal no necesariamente se encuentra cerrada a sancionar delitos, sino que también puede contener sanciones de carácter extrapenal, como las medidas de apremio —sanción administrativa— contempladas en un código penal adjetivo. Por ello, se hace imprescindible concebir al delito de manera técnica, no como cualquier conducta sancionada por la ley penal, sino como un «tipo penal» integrado por elementos específicos.

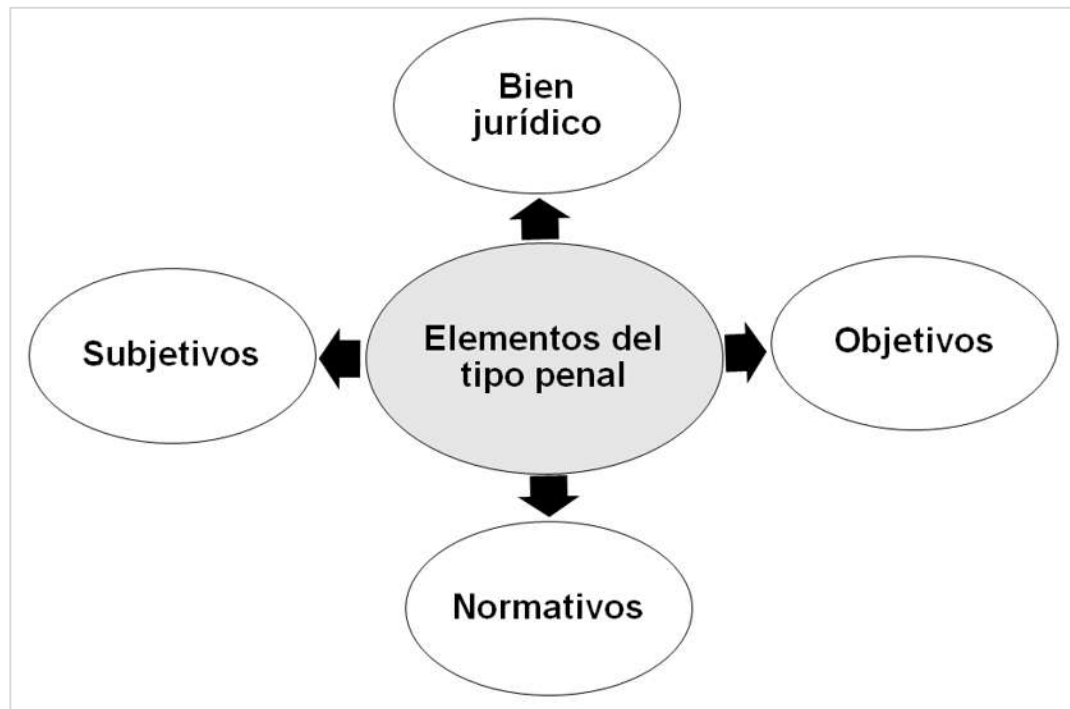
Para Muñoz Conde y García Arán, «La tipicidad, la antijuricidad y la culpabilidad, cuyo contenido acabamos someramente de describir, son las características comunes a todo hecho delictivo»,⁵⁰ de donde deriva la definición más aceptada por la doctrina del delito como un hecho *típico, antijurídico y culpable*. Toca entonces definir cada uno de esos elementos, comenzando por el más vasto; el «tipo» en sí mismo o la descripción típica del delito que, a su vez, tiene los elementos ilustrados en la figura 3.

EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL», en donde la Primera Sala de la Suprema Corte legitimó el establecimiento de tipos fiscales que tutelen conductas potencialmente dañinas, aun con las mismas penalidades que para los delitos de resultado material, como la defraudación fiscal pura. *Cfr.* Tesis: 1a./J. 135/2023 (11a.), Semanario Judicial de la Federación. Registro digital: 2027367.

⁴⁹ Código Penal Federal, artículo 7, consultado el 03 de mayo de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpf.htm>

⁵⁰ Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *Derecho penal. Parte general...*, op. cit., p. 204.

Figura 3. Elementos del tipo penal



Fuente: elaboración propia

Para definir dichos elementos se toma lo escrito por Daniel Carrancá y Alicia Ángel:

«[Bien jurídico] Todo tipo penal se construye a partir de la idea de protección a un bien jurídico determinado, quedando por lo tanto excluidos del Derecho penal los tipos penales que no tengan la función de proteger un bien jurídico.

[Objetivos] Los elementos objetivo-descriptivos son aquéllos que pueden ser percibidos por medio de los sentidos, y por lo tanto, conocidos por el juez mediante la apreciación de la realidad.

Estos elementos describen la acción que es núcleo del tipo penal, y se diferencian de los elementos normativos en tanto no requieren de una valoración jurídico-cultural, sino de su verificación en la realidad.

[Normativos] Los elementos normativos, por el contrario, son aquéllos que requieren de una valoración cultural o jurídica que realiza el Juez o intérprete del derecho.

Estos elementos pueden requerir una valoración jurídica (por ejemplo el vocablo “cópula” del delito de violación, que se encuentra definido por el propio CPDF).

[Subjetivos] El delito siempre debe ser cometido por alguien. Sujeto activo es aquella persona que ha realizado la acción penalmente relevante. (...) Existen tipos penales en los que el sujeto activo debe reunir ciertas características especiales, es decir, no cualquier persona puede cometerlo. Por ejemplo, los delitos cometidos por servidores públicos, en los que el sujeto activo debe reunir la calidad de servidor público». ⁵¹

Respecto de las nociones citadas, únicamente se complementa que al definir el elemento subjetivo del tipo penal, el autor se limita a ejemplificar una de sus vertientes (quién puede cometer el delito en cuestión), aclarando que este elemento se refiere también y con mayor regularidad a la conexión existente con la culpabilidad del sujeto activo del delito; esto es, el nivel de reproche que se le imputa al autor del delito —sea con dolo o culpa (figuras definidas más adelante)— debido a que existen delitos que solo pueden ser sancionados cuando sean cometidos dolosamente. También, como parte de la descripción subjetiva del tipo, el legislador puede establecer condiciones adicionales referidas al autor (v. g., que el delito sea cometido con un propósito en particular, como lo es el lucro en el delito de fraude).

Continuando con los elementos del delito, la *antijuricidad* se manifiesta —en primera instancia— en que el hecho delictivo se dé en contravención a la ley penal, o dicho de forma técnica, «se considera que una conducta típica es antijurídica cuando no existe

⁵¹ Carrancá de la Mora, Daniel y Ángel Lagares, Alicia, *Esquemas de derecho penal mexicano. Parte general...*, op. cit., pp. 56-57.

causa de justificación». ⁵² Las causas de justificación penal, en el ámbito federal, se encuentran descritas en el artículo 15 del CPF, según el cual el delito se excluye cuando:

- I.-** El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente;
- II.-** Se demuestre la inexistencia de alguno de los elementos que integran la descripción típica del delito de que se trate;
- III.-** Se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado;
- IV.-** Se repela una agresión real, actual o inminente, y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos;
- V.-** Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente;
- VI.-** La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho;
- VII.-** El agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión;
- VIII.-** Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible;
- IX.-** No sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó; o
- X.-** El resultado típico se produce por caso fortuito. ⁵³

Aun y cuando la ley los nombre como «excluyentes del *delito*», huelga decir que estos supuestos pueden dar lugar a la inexistencia de un tipo penal, por ejemplo, cuando se demuestre la falta de configuración de algún elemento del tipo (fracción II), pero también excluyen la pena o castigo, incluso cuando efectivamente se hubiera materializado una conducta sancionada por la ley penal, es el caso de las lesiones o la privación de la vida

⁵² Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, t. I, [trad. Diego-Manuel Luzón Peña], Madrid, Civitas, 1997, p. 195.

⁵³ Código Penal Federal..., *op. cit.*

de una persona bajo la hipótesis de la legítima defensa (fracción IV); por ello, se tiene que hablar tanto de excluyentes del *delito*, como de la *responsabilidad*.

Debido a que el último elemento definitorio del delito, la culpabilidad, es de superior importancia para el desarrollo de esta investigación, y de la propuesta de defensa penal-fiscal en particular, se analiza de forma aislada en el siguiente apartado.

2.2.3 Teoría de la culpabilidad

Para Welzel, la culpabilidad —entendida como elemento esencial del delito— es un juicio de reproche dirigido a quien ha realizado la acción descrita en la norma penal de manera consciente y libre, lesionando el bien jurídico tutelado, pese a la advertencia contenida en la regla penal para que actúe conforme a derecho.⁵⁴

Nicolás Oxman expone que «la distinción de los ámbitos concretos que son requeridos para la acreditación de la responsabilidad penal (...) por una parte, se constata un aspecto objetivo o externo (denominado *actus reus*) y, por otra parte, un aspecto subjetivo o interno asociado a un estado mental concreto (denominado *mens rea*)». ⁵⁵ Es decir, la existencia de culpabilidad implica conocer el acto —*actus*— y el estado mental de quien comete dicho acto —*mens*—.

En ese sentido, explica Robinson que «la distinción entre el *actus reus* y el *mens rea* es una extensión de la obvia diferencia entre aquello que podemos observar directamente (la conducta) y lo que no podemos ver (la intención o los propósitos) de las personas». ⁵⁶

De las definiciones anteriormente citadas, se concluye que la culpabilidad en materia penal se refiere a que no es suficiente la realización de una conducta —acción u omisión— sino que está unida al estado mental del autor. Partiendo de esa premisa, para

⁵⁴ Cfr. Welzel, Hans, *Derecho Penal Alemán. Parte General*. 11ª ed., [Trad. Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez], Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970, p. 197.

⁵⁵ Oxman, Nicolás, *Sistemas de imputación subjetiva en derecho penal: El modelo angloamericano*, México, Tirant lo Blanch, 2016, p. 38.

⁵⁶ Robinson, Paul, «Mens Rea», en *Encyclopedia of Crime & Justice*, Nueva York, Macmillan Reference, 2002, p. 998.

demostrar que un hecho no solo es típico y antijurídico, sino también culpable para ser considerado como delito susceptible de sanción penal se cuentan con el *dolo* y la *culpa*; los que, a su vez, forman parte de un tipo más amplio de responsabilidad, denominada *subjetiva*.

2.2.3.1 La responsabilidad subjetiva

Como el nombre sugiere, esta figura tiene un vínculo estrecho con el actor de la conducta, ya por su franca intención de delinquir, ya porque el delito se produjo por su falta de pericia o simple negligencia, incluso contra su voluntad; en cualquier caso, se exige cierto grado de conocimiento respecto del acto u omisión que desencadenó la conducta tipificada como delito. De esta responsabilidad derivan dos clases de conductas; dolosas y culposas.

2.2.3.1.1 Dolo

Según Burgueño Duarte, el dolo es la forma de comisión subjetiva que involucra el estado mental del actor, en el sentido de que, para que una conducta se considere cometida de manera dolosa, necesariamente debe contener un elemento volitivo —querer hacer— y uno cognitivo —conocer o entender lo que se hace—. ⁵⁷

A su vez, las conductas dolosas pueden clasificarse según sus efectos respecto de los bienes jurídicos que transgreden (dolo directo, indirecto, eventual); ⁵⁸ clasificaciones que, si bien pueden tener implicaciones para la clasificación jurídica del delito en un proceso penal, se desvían del objeto de este trabajo. Por lo tanto, basta decir que el dolo es una forma de comisión perfecta, en donde la persona actúa con conciencia y voluntad.

La ley también reconoce un tipo de responsabilidad dolosa por incumplir con un *deber de cuidado* —conocida como de «omisión impropia» o «comisión por omisión»—, cuando el autor tenía el deber de cuidar el bien jurídico transgredido, ese deber puede surgir por

⁵⁷ Burgueño Duarte, Luz Berthila, *Autoría penal por responsabilidad colectiva. Más allá del injusto individual*, México, IIJ-UNAM, 2019, p. 45.

⁵⁸ Oxman, Nicolás, *Sistemas de imputación subjetiva en derecho penal: el modelo angloamericano...*, op. cit., p. 99.

mandato de la ley, de un contrato o de un actuar precedente,⁵⁹ como sucede en materia corporativa, donde la responsabilidad societaria asumida por los administradores únicos o miembros del consejo de una empresa para efectos civiles también permea en su responsabilidad solidaria en el ámbito fiscal, así como para responder por la comisión de delitos.

2.2.3.1.2 Culpa

No debe confundirse la culpabilidad con la «culpa», puesto que esta representa una especie de aquella y se refiere al daño producido en un bien jurídico por negligencia o imprudencia del actor.

Asimismo, la culpa puede ser con o sin representación; en el último caso, el presunto autor del delito obra simplemente con imprudencia, sin prever lo que podría haber previsto como un resultado típico —de manera inconsciente—; o bien, previendo de manera consciente —con representación— la probable comisión de un daño, pero confiando en que no se produciría.⁶⁰ Por ejemplo, el conductor que conduce temerariamente e ignorando las normas para el tránsito de vehículos, privando de la vida a un tercero producto de un choque; aunque sin ser esa su intención última, se trató de un resultado perfectamente previsible y, por tanto, sancionable penalmente como homicidio culposo.

2.2.3.2 La responsabilidad objetiva

En este caso se ignora por completo la voluntad subjetiva del autor, porque lo que interesa no es el sujeto en sí mismo, sino el uso que hace de objetos, herramientas o cualesquier elementos que puedan llegar a producir un daño en los bienes de terceros o en las personas mismas.

Planiol y Ripert sostienen que la responsabilidad objetiva nace en el derecho francés como respuesta a los problemas para el aseguramiento de la indemnización de las víctimas, en los casos donde no era posible atribuir un daño al *dolo* o *culpa* de su autor; principalmente, en el sector industrial (responsabilidad objetiva laboral) y civil (mediante

⁵⁹ Código Penal Feral..., *op. cit.*, artículo 7.

⁶⁰ *Ibidem*, artículo 9.

la responsabilidad por accidentes de tráfico) donde la responsabilidad surgía del *riesgo* por la manipulación de maquinaria peligrosa.⁶¹

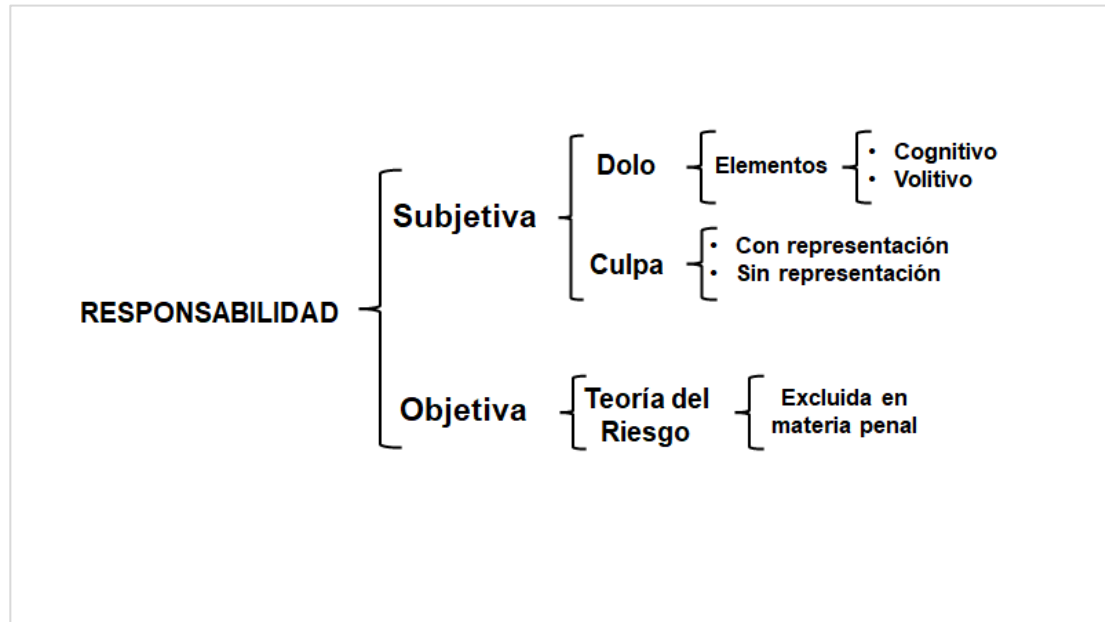
En México, el «riesgo», como elemento *sine qua non* para la responsabilidad objetiva surge en el derecho común, concretamente en el Código Civil Federal que contempla en el artículo 1913 la obligación de toda persona —física o jurídica— de responder por los daños que produzca por el uso de mecanismos, herramientas o sustancias peligrosas por sí mismas, ya sea por la velocidad que desarrollen, por ser explosivos o por cualquier causa análoga.⁶² En estos casos no importa si la persona que causa un daño obró lícitamente, ya que la responsabilidad surge del riesgo *per se* del medio o mecanismo utilizado; la única causa de exclusión de la responsabilidad objetiva es la culpa o negligencia inexcusable de la persona que sufrió el daño.

Un ejemplo cercano a la vida diaria de la responsabilidad objetiva, es la que deviene de un accidente de tráfico, en donde una persona causa daños en el vehículo de otra por una falla en el sistema de frenado de su coche o porque sufrió un problema médico al conducir, lo que provocó que se impactara contra el otro vehículo; en este caso hipotético, no se aprecia dolo o culpa por parte de la persona que causó el daño, pero ello solo la relevaría de su responsabilidad por los delitos de daño en las cosas y lesiones, en su caso, subsistiendo la responsabilidad civil de reparar los daños causados, salvo que se demuestre el actuar negligente de la otra persona, por ejemplo, si se encontraba aparcada en un lugar prohibido, si conducía a exceso de velocidad, entre otras causas contingentes.

La responsabilidad objetiva se sigue aplicando en diversas materias, como la administrativa o laboral, pero siempre mediante la exigencia del elemento del *riesgo creado*, ya que el hecho de que se castigue cualquier daño sufrido por el simple hecho de actuar llevaría al absurdo de sancionar cualquier obrar.

⁶¹ Planiol, Marcelo y Ripert, Jorge, *Tratado práctico de derecho civil francés* (trad. Mario Díaz Cruz), t. 6, La Habana, Cultural S.A., 1940, pp. 667-668.

⁶² Código Civil Federal, consultado el 03 de mayo de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

Figura 4. Tipos de responsabilidad

Fuente: elaboración propia

Como se resume en la figura 4, la responsabilidad objetiva está proscrita de la esfera penal, ya que «Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente»;⁶³ pero no podía dejar de mencionarse, debido a que en el derecho administrativo sancionador mexicano existen vastos ejemplos de tipos administrativos objetivos o presunciones ilegítimas —como la del artículo 19-A del CFF— que podrían ser trasladadas indebidamente por la autoridad a imputaciones penales, aun sin acreditar el dolo o la culpa del presunto infractor.

2.3 El derecho penal-fiscal

Para Ignacio Villalobos, el derecho penal es «aquella rama del Derecho Público Interno, cuyas disposiciones tienden a mantener el orden político social de una comunidad,

⁶³ Código Penal Federal, *op. cit.*, artículo 8.

combatiendo por medio de penas y otras medias adecuadas aquellas conductas que le dañan o ponen en peligro».⁶⁴

Mientras que Rodríguez Hurtado —partiendo de la noción legal de delito en abstracto—, define al delito fiscal como «un acto típico, antijurídico y culpable que penaliza o sancionan las leyes fiscales, o dicho de otra forma para precisar con mayor énfasis qué[sic] parte de las leyes fiscales, porque en éste ámbito hay diversas...».⁶⁵

Efectivamente, existen diversas leyes en materia fiscal en México, tanto adjetivas o procedimentales como sustantivas, y otras mixtas como el CFF, donde se encuentra el catálogo general de delitos fiscales y aduaneros; sin embargo, cabe señalar que existen otras leyes federales que contienen delitos contra la hacienda pública, como aquellos en materia de seguridad social,⁶⁶ pero este estudio se centrará únicamente en el primer ordenamiento, por ser donde se encuentra el tipo penal aplicable a los contadores públicos inscritos.

2.3.1 Regla de especialidad

Se trata de un principio o norma de interpretación del derecho penal —aunque también aplicable en otras materias—, para resolver las disputas respecto de dos o más normas que prevean reglas aplicables para un mismo supuesto de hecho, con fundamento en el siguiente artículo del CPF:

«**Artículo 6o.-** 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.

⁶⁴ Villalobos, Ignacio, *Derecho penal mexicano. Parte general*, 5ª ed., México, Porrúa, 1990, p. 204.

⁶⁵ Rodríguez Hurtado, Ernesto, *Delitos fiscales perseguibles por querella. Aspectos legales y jurisprudenciales*, México, Editorial Flores, 2015, p. 10.

⁶⁶ Véase Herrera Pérez, Alberto, *Los delitos en la ley de seguro social*, México, Porrúa, 2012.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

(...)».⁶⁷

En el caso de estudio, habrá concurso de normas cuando una cuestión aplicable a los delitos fiscales que se contemple en el CFF también concorra en una ley diversa. Por ejemplo, las reglas sobre la sanción de los delitos en grado de tentativa que se regulan en el artículo 98 del CFF, pero también en el diverso 12 del CPF; aunque se trata de dos leyes del mismo ámbito de aplicación —federal—, el grado de especialidad respecto de un delito especial (como la defraudación fiscal) se inclina hacia el CFF, teniendo que aplicar dicho ordenamiento en atención al aludido principio.

2.3.2 Los delitos en el Código Fiscal de la Federación

Se encuentran definidos en el Título Cuarto «De las infracciones y delitos fiscales», Capítulo II «De los delitos fiscales» del CFF, capítulo que consta de los artículos 92 a 115 Bis, cuyo contenido se sintetiza en la tabla 1.

Tabla 1. Delitos fiscales en el CFF

Artículo		Contenido
Disposiciones generales	92	Requisitos de procedibilidad.
	93	Obligación de denunciar para la autoridad.
	94	(Derogado).
	95	Responsables del delito.
	97	Agravante por funcionarios públicos.
	98	Tentativa.
	99	Agravante por delitos continuados.
	100	Reglas de preclusión y prescripción.
	101	Substitución y conmutación de sanciones.

⁶⁷ Código Penal Federal..., *op. cit.*

Delitos en particular	96	Encubrimiento.
	102	Contrabando.
	103	Presunción de contrabando.
	104	Penas por contrabando.
	105	Contrabando equiparado.
	106	Elementos normativos del contrabando.
	107	Contrabando calificado.
	108	Defraudación fiscal.
	109	Defraudación fiscal equiparada.
	110	En materia de Registro Federal de Contribuyentes.
	111	En materia de contabilidad.
	111 Bis	En materia de programas informáticos y controles volumétricos.
	112	Depositaria infiel.
	113	En materia de sellos, marcas oficiales, marbetes o precintos fiscales.
	113 Bis	Emisión, adquisición o publicidad de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o simuladas.
	114	Cometidos por funcionarios fiscales.
	114-A	Amenazas por funcionarios fiscales.
	114-B	Violación al secreto financiero por funcionarios fiscales.
	115	Apoderamiento ilegal de mercancías.
	115 Bis	(Derogado).

Fuente: elaboración propia.

Como se puede apreciar, en la parte especial de los delitos fiscales se ha colocado el artículo 96, referente al encubrimiento fiscal, no obstante ser abordado en el orden de

preceptos sobre reglas generales del derecho penal-fiscal, debido a que se trata de un delito autónomo, como se explica en el siguiente apartado.

2.3.2.1 El encubrimiento fiscal

El delito genérico de encubrimiento en el ámbito federal se encuentra en la ley sustantiva aplicable —CPF—; no obstante, en uso de la libertad de configuración normativa de la que goza el legislador ordinario, se tuvo a bien introducir un tipo penal específico en materia fiscal, de conformidad con el artículo 96 del CFF que dice:

«**Artículo 96.-** Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

- I. Con ánimo de lucro adquiriera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.
- II. Ayude en cualquier forma al imputado para eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de esta u oculte, altere, destruya, o haga desaparecer los indicios, evidencia, vestigios, objetos, instrumentos o productos del hecho delictivo o asegure para el imputado el objeto o provecho del mismo.
- III. Cuando derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros, el contador público inscrito haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito sin haberlo informado en términos del artículo 52, fracción III, tercer párrafo de este Código».⁶⁸

⁶⁸ Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

Es en la fracción III del artículo transcrito donde se encuentra el objeto de este estudio, parte que se adicionó con la reforma publicada el 12 de diciembre de 2021 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), vigente a partir del primer día de 2022.

2.3.2.1.1 Autonomía dogmática del tipo penal

Como señala Ambrosio Michel, algunos autores consideraron por mucho tiempo que el encubrimiento era un tipo de participación delictiva, sin embargo, conforme a los principios penales vigentes en México esa noción es errónea, debido a que la cooperación *per se* del autor de este delito es posterior a la comisión del delito primigenio, razón por la cual se trata de un tipo independiente.⁶⁹

Además, la norma que lo contiene —tanto del CPF como del CFF— señala todos los elementos del tipo o penal, así como la pena aplicable. Con todo ello, cuando Michel analiza la parte específica de los delitos fiscales en su obra sobre *Derecho penal fiscal*, no estudia por separado el tipo penal en comento, separando las hipótesis de causación aplicables, como sí lo hace con los demás delitos del CFF. Razón por la cual, enseguida se construye un listado propio con los elementos que dan lugar a la hipótesis particular del delito de encubrimiento contenido en el artículo 96, fracción III del CFF.

2.3.2.1.2 Elementos del tipo penal

Según el artículo 96 del CFF, un elemento objetivo aplicable a todas las hipótesis que dan lugar al delito de encubrimiento fiscal es que la conducta se dé con posterioridad al delito fiscal antecedente —cualquiera de los demás delitos contemplados en el CFF— y sin haber participado en el mismo, ya que en ese caso se trataría de un tipo de participación en ese otro delito y no de su encubrimiento. Además, se tienen los siguientes elementos particulares para la hipótesis de la fracción III, aplicable a los dictaminadores de estados financieros:

⁶⁹ Michel, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, 4ª ed., México, Porrúa, 2020, p. 262.

- *Objetivos*: tener conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito; no informarlo; y que esa circunstancia se dé en el marco de la elaboración de un dictamen de estados financieros.
- *Normativos*: aquellos nombres regulados en el propio CFF, como la figura del «contador público inscrito», los «estados financieros» y su dictamen, así como los demás conceptos técnicos que se desprenden del artículo 52, fracción III, tercer párrafo del CFF, al que remite el tipo penal.
- *Subjetivos*: en cuanto a la forma de comisión, este, al igual que cualquier otro delito contemplado en el CFF, solo puede ser sancionado cuando se obre dolosamente —descartando la responsabilidad cuando se cometa por negligencia—. Respecto de la calidad específica del autor del delito, necesariamente debe ser cometido por un contador público inscrito, por lo que la hipótesis en comento sería inaplicable a cualquier otro profesional o asesor fiscal que no tenga esa condición en términos del CFF y su Reglamento.

2.4 Política criminal y fiscal

Como parte de las múltiples medidas estatales tendentes a incentivar ciertas conductas y reprimir otras, en la esfera fiscal y penal-fiscal, ese tipo de políticas pueden ser de carácter administrativo o penal, como lo fue la creación del tipo penal objeto de esta investigación; debido a ello, es importante contar con un panorama general sobre las políticas en materia tributaria y criminal.

2.4.1 Definiciones

Para Maurice Lauré, la política fiscal «consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos»;⁷⁰ pero —en palabras de Emilio Margáin— no debe hablarse de política fiscal solo al momento de establecer

⁷⁰ Lauré, Maurice, *Tratado de política fiscal*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1960, p. 13.

los tributos, sino también para lograr la orientación económica que más convenga a un país, aun y cuando ello represente un sacrificio recaudatorio.⁷¹

Sobre la política criminal, Camargo González la concibe como «la actividad del Estado, que primero debe procurar la prevención del delito (...) y en caso de que éstos ocurran, sancionarlos a través del cuerpo normativo aplicable al caso concreto».⁷²

En forma distinta, Venegas Álvarez construye una noción particular de política fiscal, que también sirve de base para entender la política criminal, deduciéndola del género público. Siguiendo esa idea, una política pública consiste en cualquier acción tendente a resolver o atender un problema de interés público.⁷³ Igualmente, la autora cita los siguientes criterios para identificar una política pública:

«*Procedimental*. Las políticas públicas son el resultado de un conjunto de decisiones y no de una acción aislada, por lo tanto cada decisión está encadenada a un propósito particular y de la cual se espera un resultado específico y deseado. En este sentido, el no hacer nada también puede constituir una política pública, siempre y cuando sea considerado una decisión consistente a partir de un proceso.

Orgánico. Dicta que las públicas resultan de acciones y decisiones tomadas por parte de actores públicos; no obstante, la posibilidad de participación de actores de otra naturaleza en el proceso creación de las políticas públicas.

Material. Las políticas públicas preven[sic] objetivos, recursos y producen resultado; se pueden referir a acciones materialmente concretas, así como a actividades simbólicas que generan un impacto».⁷⁴

⁷¹ Margáin Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 4ª ed., México, Porrúa, 2019, p. 7.

⁷² Camargo González, Ismael, *Derecho penal fiscal. Delitos fiscales*, México, Editorial Flores, 2016, p. 77.

⁷³ Venegas Álvarez, Sonia, *Políticas públicas fiscales y derechos fundamentales*, México, Porrúa, 2020, p. 17.

⁷⁴ *Ibidem*, pp. 16-17.

Con estas acepciones, se puede concluir que toda política fiscal o criminal son políticas públicas, ya que tienden a resolver problemáticas de relevancia pública —recaudación y prevención del delito—; mientras una hace frente a conductas elusivas o evasivas que erosionan la hacienda pública, otra combate la comisión de delitos, siendo evidente que ambos tipos de políticas pueden converger en cuanto a sus objetivos tratándose de la materia penal-fiscal, como se explica enseguida.

2.4.2 Combate a la elusión y evasión fiscales

Derivado de las múltiples políticas económicas, fiscales, criminales, entre otras que implementan los países para la prevención de conductas no deseadas y el incremento del bienestar social, organismos internacionales como la OCDE, han establecido propuestas muy concretas para hacer frente a conductas perniciosas contra la hacienda pública; así, citando a Patón García:

«Las recomendaciones para la lucha contra la evasión fiscal internacional [y otros fenómenos de la tributación] se recogen en el denominado Proyecto BEPS que pretende transformar el sistema tributario en el escenario internacional que parte del convencimiento de la necesidad de actuar incidiendo en varios puntos: La regulación de vacíos legales; la modificación de la normativa internacional, que perpetúa situaciones de desigualdad y desventaja entre países; la cooperación internacional real en materia de transparencia e intercambio de información tributaria, y la lucha contra el fraude o el impulso de sistemas tributarios justos, progresivos, solidarios e inclusivos».⁷⁵

En virtud de ello, la OCDE ha hecho eco sobre la importancia de fortalecer los sistemas tributarios para prevenir y combatir los problemas de elusión y evasión fiscales en sus países miembros, con el objetivo de promover el crecimiento económico y el bienestar

⁷⁵ Patón García, Gemma, «Tributación de la economía digital en el contexto de la lucha contra el fraude y evasión fiscal en la era post-covid. Perspectiva para América Latina», en Ayllón González, María Estela y Robledo Franco, Edmundo (coords.), *Panorama actual del derecho fiscal internacional*, México, DOFISCAL, 2022, p. 88.

social; esto, muchas veces impulsando la adopción a nivel local de medidas punitivas dirigidas no solo a sancionar las conductas más graves o perniciosas para la hacienda pública —en atención a los principios de lesividad y *ultima ratio* de las leyes penales—, sino como normas cuyo objetivo principal sea disuadir a los contribuyentes para que eviten siquiera caer en la tentación de incumplir con sus obligaciones tributarias.⁷⁶

Por esas razones, cada vez es más común la creación de disposiciones tendentes a desincentivar la erosión de la base tributaria a través del uso —francamente desesperado— del poder punitivo del Estado, ya sea mediante la introducción de infracciones administrativas o con la creación de delitos fiscales, como en el caso que interesa a este estudio. Esto, aprovechando la amplia libertad configurativa que tiene el legislador mexicano para la creación de tipos penales.

2.4.3 Noción de terrorismo fiscal

De conformidad con el artículo 139 del CPF, comete el delito de terrorismo quien, utilizando sustancias, armas o cualquier medio violento análogo, «intencionalmente realice actos en contra de bienes o servicios, ya sea públicos o privados, o bien, en contra de la integridad física, emocional, o la vida de personas, que produzcan alarma, temor o terror en la población o en un grupo o sector de ella...».⁷⁷

De la norma transcrita, se extrae que el «temor» o «terror» son los verbos rectores del delito genérico de terrorismo, y como la analogía solo está prohibida para la aplicación de la ley, sirva este tipo penal como un primer acercamiento al concepto de *terrorismo fiscal*, entendiéndose por ello cualquier medida o política pública tendente a causar temor en los contribuyentes.

Para Rodríguez Devesa, estas medidas de «terror» se manifiestan como respuesta al fraude fiscal, para hacer frente a las conductas que se reputan como de mayor gravedad

⁷⁶ OCDE, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, París, OECD Publishing, 2017, p. 15, consultado el 02 de mayo de 2023. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>

⁷⁷ Código Penal Federal..., *op. cit.*

para la hacienda pública, creando delitos provistos con la amenaza de auténticas penas, más allá de las simples sanciones administrativas.⁷⁸

Se trata de un concepto controvertido, debido en mayor medida al abuso que suele hacerse del mismo —sobre todo en medios de comunicación y por parte de algunos académicos— cada vez que se aprueba una reforma fiscal que crea ya no solo delitos o infracciones tributarias, sino cualquier nueva obligación fiscal, inclusive de carácter meramente formal.

Por todo lo dicho, no sobra precisar lo que para cualquier estudioso del derecho debiera ser una obviedad; el mote de «terrorismo fiscal» no pretende usarse como parangón técnico del tipo penal de terrorismo, se trata de una metáfora que alude al temor que crea en los contribuyentes, cumplidos o no, la creación recurrente de normas provistas de sanciones penales o administrativas.

En el caso que motivó esta investigación, el temor que surge de la reforma del 2021 en materia de dictamen fiscal obligatorio no se reduce a los contribuyentes objeto de dictamen, sino que se traslada a los contadores encargados de elaborar esos documentos, puesto que la creación de una hipótesis para el delito de encubrimiento con dedicatoria para los auditores de estados financieros trasciende de forma negativa a su desempeño profesional, provocando un efecto inhibitorio en la necesaria objetividad e independencia al momento de plasmar su opinión en los dictámenes respectivos.

Como se describe en los siguientes apartados, el amedrentamiento resentido por los auditores de estados financieros para efectos fiscales no encuentra justificación legítima; principalmente, porque el sistema normativo sobre la responsabilidad penal de los contadores públicos inscritos resulta inconstitucional y, además, porque no existe concordancia entre la amenaza punitiva de la reforma analizada y los resultados encontrados en materia de política penal-fiscal durante los últimos años en México,

⁷⁸ Rodríguez Devesa, José María, «El “terrorismo” fiscal», en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, tomo 34, enero, 1981, p. 5.

específicamente en lo que se refiere a la investigación y sanción del delito de encubrimiento fiscal.

Así, el empleo de ese nombre para referirse al tipo penal objeto de investigación no atiende a un capricho personal o de rechazo a las conductas que motivaron su creación y que (sí) deben sancionarse, como el incumplimiento tributario y la defraudación fiscal, sino que se justifica en virtud de la hipótesis de que la configuración normativa de ese delito no solamente es inconstitucional, sino que tampoco es eficaz para combatir y sancionar la comisión de delitos fiscales, por lo que termina reduciéndose a una medida de intimidación para persuadir a los dictaminadores de estados financieros y los contribuyentes a quienes presten sus servicios, mediante la utilización del poder punitivo estatal.

Capítulo III

El dictamen fiscal de estados financieros

Una vez observadas las figuras elementales del derecho penal y su aplicación en materia de delitos tributarios, se podría pasar directamente a comprobar la hipótesis sobre los vicios de inconstitucionalidad del tipo penal objeto de estudio; no obstante, la naturaleza y complejidad del mismo exige un análisis previo de la labor del contador público inscrito como auxiliar de la administración hacendaria, ya que del marco legal y extralegal que circunda esa actividad se deriva justamente el esquema de defensa por inconstitucionalidad de la norma, así como por ausencia de culpabilidad y antijuridicidad de la labor del auditor.

Por ello, en los siguientes apartados se explican las generalidades del dictamen fiscal de estados financieros conforme al CFF, así como del marco de referencia al que se tienen que ceñir los contadores públicos inscritos para estar en aptitud de emitir dicha herramienta de control fiscal.

3.1 El dictamen fiscal en la legislación mexicana

Antes de entrar al análisis normativo del dictamen para efectos fiscales es indispensable conocer la materia prima que le da origen; los estados financieros de los cuales se desprenderá la opinión escrita del dictamen. Abraham Perdomo define a esos *estados* como todo documento que muestra la situación económica de una empresa y su capacidad de pago en una fecha determinada, pasada, presente o futura, así como con el resultado de las operaciones realizadas en un periodo en situaciones normales o particulares;⁷⁹ habiendo diversos tipos de estados financieros —de resultado integral,

⁷⁹ Perdomo, Abraham, *Análisis e interpretación de los estados financieros*, 7ª ed., México, ECASA, 1978, citado por Acosta Romero, Miguel, “Estados Financieros”, *Diccionario jurídico mexicano* (tomo D-H), 4ª ed., México, Porrúa-UNAM, 1991, p. 1341.

situación financiera, variaciones en el capital contable, flujo de efectivo—,⁸⁰ la auditoría es la rama de la contabilidad encargada de analizar este tipo de documentos.

En ese orden, para Pérez Becerril el dictamen es el documento formal elaborado por un contador público conforme a las normas de su profesión, donde plasma la naturaleza, los alcances y resultados del examen realizado a los estados financieros de una entidad, siendo ese profesional responsable de la opinión plasmada en su dictamen, mas no así de lo que refleja ese documento, puesto que se basa exclusivamente en la información y documentación de la empresa auditada.⁸¹

Bajo esas premisas, con el dictamen fiscal se determina de manera objetiva la sujeción de los estados financieros de una entidad a las normas aplicables a su elaboración — descritas en un apartado posterior— que reflejen su situación financiera, pero sin dejar de considerar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del ente auditado.⁸²

Llegado este punto, es necesario precisar que, si bien los dictámenes emitidos por contador público tienen diversas implicaciones según el procedimiento o la autoridad ante la cual se opongan —como aquellos en materia de seguridad social—, en este trabajo solo se aborda el dictamen fiscal del que puede derivar una responsabilidad penal por encubrimiento, en términos del artículo 96, fracción III, en relación con el 52, fracción III del CFF.

Aunque la primera Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) de 1925 ya establecía que la opinión del contador público gozaría de una presunción de cumplimiento de las obligaciones fiscales⁸³ —dando fe del apoyo que representó desde entonces la experiencia del profesional contable para la administración hacendaria—, el dictamen

⁸⁰ Cfr. Sanguino Martínez, Cristina, Barbosa Díaz, Marco Antonio *et al.* (coords.), *Revelaciones de información necesaria en los estados financieros conforme a las NIF*, México, IMCP, 2014, pp. 51-57.

⁸¹ Pérez Becerril, Alonso, *Dictamen fiscal. Análisis jurídico*, México, Porrúa, 2005, p. 77.

⁸² López Villa, Juan Raúl, *Defensa fiscal contra visitas domiciliarias del SAT y otras formas de comprobación fiscal*, México, Flores Editores, 2018, p. 283.

⁸³ Pérez Becerril, Alonso, *Dictamen Fiscal. Análisis Jurídico...*, *op. cit.*, p. 79.

como tal se retrae más de siete décadas, cuando se creó el «registro de contadores públicos para dictaminar estados financieros para efectos fiscales» en abril de 1959.⁸⁴

Siendo hasta 1991 cuando se introdujo en el artículo 32-A del CFF vigente, la obligación de dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado —hoy «inscrito»— para los contribuyentes cuyos ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior fueran superiores a cinco mil millones de viejos pesos; que el valor de sus activos para efectos de la LISR fuera superior a diez mil millones; o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hubieran prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, así como para las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles.⁸⁵

Ese precepto fue modificado varias veces, hasta que en 2014 cambió el paradigma del dictamen obligatorio, convirtiéndolo en opcional para los contribuyentes señalados en dicho artículo —supuestos que se referían sustancialmente a los ingresos acumulados del ejercicio—. ⁸⁶ Dicho esquema de dictamen fiscal exclusivamente optativo se mantuvo hasta 2022, cuando entró en vigor la reforma aquí analizada, quedando el artículo 32-A (primeros párrafos) en los términos siguientes:

«Artículo 32-A. Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$140,315,940.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$110,849,600.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio

⁸⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, «Dictamen fiscal en México», Boletín de Prensa, 26 de mayo de 2010, p. 2, consultado el 10 de junio de 2023. Disponible en: https://imcp.org.mx/wpcontent/uploads/2013/02/BOLETIN_Conferencia-de-Prensa-IMCP_Mayo_10.pdf

⁸⁵ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, 26 de diciembre de 1990, consultado el 10 de junio de 2023. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

⁸⁶ Taboada Solares, Fernando, «Nuevo dictamen fiscal 2014», *Contaduría Pública*, 20 de enero de 2015, consultado el 10 de junio de 2023. Disponible en: <https://contaduriapublica.org.mx/2015/01/20/nuevodictamen-fiscal-2014/>

inmediato anterior, *podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado*. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público inscrito, las personas morales que tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$1,779,063,820.00, así como aquéllas que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores [énfasis añadido]».⁸⁷

Quienes opten por dictaminar sus estados financieros deberán manifestarlo mediante aviso a la autoridad fiscal, al momento de enviar la declaración correspondiente al ejercicio por el que se desee ejercer esa opción, debiendo respetar, desde luego, los plazos legales para el envío de la referida declaración. Los sujetos obligados, atendiendo al umbral de casi mil ochocientos millones de pesos, son los denominados *grandes contribuyentes* en términos del artículo 28, apartado B del Reglamento Interior del SAT (RISAT); siendo esa Administración General la competente para fiscalizar a los contadores públicos inscritos que emitan dictámenes para efectos fiscales, de conformidad con el apartado A, fracción XXII del mismo precepto.⁸⁸

Ambos sujetos de dictamen (obligados y quienes ejerzan la opción), deben presentarlo junto a la documentación e información requeridas dentro de los plazos autorizados, a

⁸⁷ Código Fiscal de la Federación, consultado el 10 de junio de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

⁸⁸ Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, consultado el 20 de junio de 2023. Disponible en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/82774/reglamentos>

más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior al ejercicio dictaminado;⁸⁹ así mismo, los contribuyentes dictaminados tendrán por cumplida la obligación de informar sobre su situación fiscal contenida en el artículo 32-H del CFF.⁹⁰

3.2 El papel auxiliar del contador público inscrito (CPI)

Este tipo de dictámenes constituyen herramientas fundamentales de apoyo a la fiscalización por parte de las autoridades fiscales, porque se utiliza la experiencia y pericia del profesional contable para asegurar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes. Aunque ese cumplimiento solo es presumible —porque quedan a salvo las facultades de comprobación respecto de las personas dictaminadas—,⁹¹ el marco legal y deontológico del auditor otorga un grado objetivo de certeza respecto de lo asentado en sus dictámenes, razón por la cual puede discriminarse a ese tipo de contribuyentes para depurar la carga administrativa que significaría para la autoridad fiscalizarlos de la misma manera que a los contribuyentes que no dictaminan sus estados financieros.

Las ventajas de esto son para ambas partes; en primer lugar, el dictamen fiscal es un medio de control indirecto en favor de la autoridad; mientras que los contribuyentes tienen la posibilidad de detectar omisiones en las disposiciones fiscales a fin de autocorregirlas,

⁸⁹ Huelga decir que, antes de la reforma al CFF de 2021, el término para presentar el dictamen era el 15 de julio, pero el legislador consideró adecuado reducir el plazo, debido a que —según su entender— ese término es más que suficiente, considerando que el dictamen corresponde al ejercicio anterior. *Cfr.* Presidencia de la República, *Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y Otros Ordenamientos*, p. CXIII, consultado el 15 de junio de 2023. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-D.pdf>

⁹⁰ Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

⁹¹ Sobre esa precisión, véase la tesis de rubro «DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1997, NO IMPLICA LA DELEGACIÓN DE LA FACULTAD REVISORA DEL ESTADO». Tesis: 2a. XVII/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, febrero de 2003, página 326. Registro digital: 184907.

de tal forma que (ante una eventual revisión por parte de la autoridad) cuentan con la tranquilidad de que la dictaminación previa por parte del CPI asegura cierto grado de fiabilidad objetiva de su información financiera, así como de su apego a las disposiciones fiscales.

Otro beneficio para los contribuyentes obligados o que opten por dictaminar sus estados financieros, es la presunción de veracidad que tienen los dictámenes, de conformidad con el artículo 52, primer párrafo del CFF; presunción de tipo *iuris tantum*, porque está sujeta a prueba en contrario. Sin embargo, es uno de los pocos ejemplos en la legislación mexicana donde esa figura se aplica en favor de los contribuyentes.

En virtud de lo anterior, las auditorías practicadas por la autoridad a los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros deben ceñirse al orden establecido en el artículo 52-A del CFF; esto es, por regla general se inicia el acto de molestia con el contador que elaboró el dictamen fiscal, y si la información que se desprenda de ello no es suficiente —entre otros supuestos de excepción— se requerirá directamente del contribuyente.

Sobre este tópico, vale la pena hacer mención de que la reforma del 2021 al CFF también introdujo un cambio sobre estas disposiciones, concretamente, mediante la adición de un inciso «m» al artículo 52-A, fracción III, referente a los casos en donde la autoridad no tendrá que sujetarse a ese orden para la realización de actos de molestia; señalando como una excepción adicional cuando se trate de los contribuyentes a que se refiere el artículo 32-A de ese código;⁹² es decir todos los obligados a dictaminar sus estados financieros o que hubieran optado por ello.

Lo anotado anteriormente pareciera no tener sentido, dado que con la lectura de ese inciso prácticamente se vuelve innecesario el procedimiento de revisión secuencial a que se refiere el artículo 52-A en comento y, con ello, desproveer de uno de sus mayores beneficios al dictamen fiscal, principalmente cuando su sujeción es optativa; pero ello obedece a nada más que una deficiente técnica legislativa.

⁹² Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

Se dice esto, porque incluso cuando puede llegar a considerarse que esa excepción se refiere únicamente a los dictámenes elaborados en términos del artículo 32-A del CFF, dejando la revisión secuencial intocada únicamente para los dictámenes en diversos procedimientos con repercusiones fiscales —como el relativo a la enajenación de acciones en el marco de fusiones o escisiones corporativas—; de conformidad con el artículo 47 del CFF, la autoridad sigue estando obligada a concluir anticipadamente las visitas domiciliarias cuando se detecte que la persona auditada está obligada u optó por dictaminar sus estados financieros.

Esto porque, según ese artículo, la visita domiciliaria solo podrá efectuarse directamente con el contribuyente cuando «a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente», entre otros supuestos.⁹³

Razón por la cual, ante una desatención del orden contemplado en el artículo 52-A del CFF para ejercer actos de molestia que no esté motivada en cualquier otro de los supuestos excepcionales de su fracción III, bastaría con oponer la obligación de todas las autoridades —incluidas las administrativas, cabe resaltar— de interpretar las leyes conforme a la Constitución y los tratados internacionales de los que México es parte, aplicando las normas que otorguen una mayor protección a los derechos fundamentales de los administrados; en la especie, la excepción para la revisión secuencial contenida en el artículo 47 del CFF.

Por todo lo dicho, el dictamen de estados financieros para efectos fiscales es, además de una ayuda importante para asegurar la fiabilidad de la información financiera de los contribuyentes con mayores ingresos, una poderosa herramienta de fiscalización indirecta de las autoridades fiscales.⁹⁴

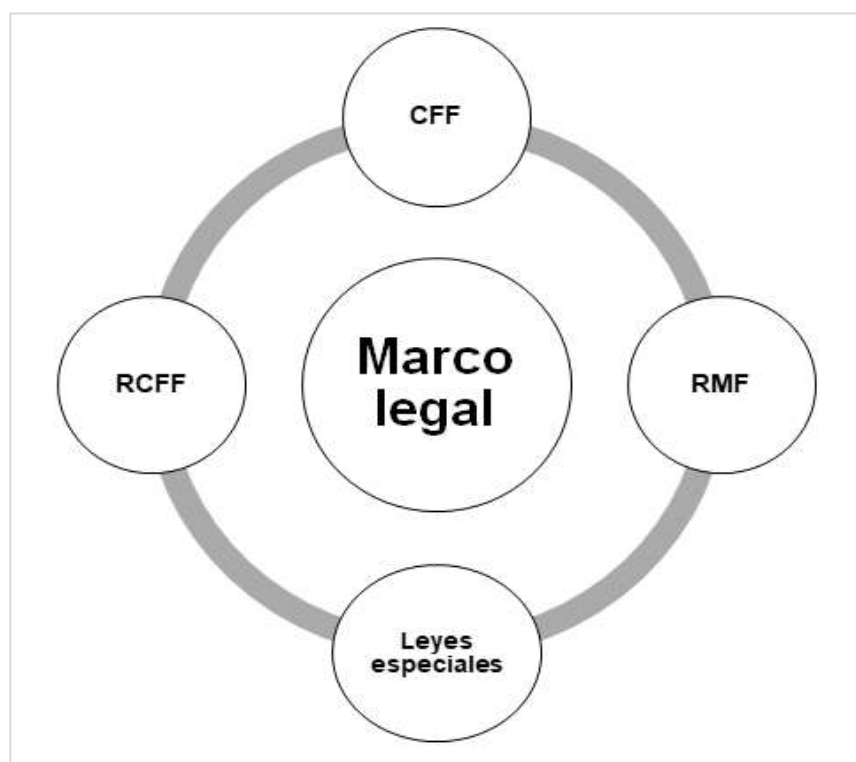
⁹³ *Idem.*

⁹⁴ Así lo determinó el Pleno de la SCJN en la tesis de rubro “ESTADOS FINANCIEROS. LA OBLIGACION DE DICTAMINARLOS POR CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO NO VIOLA EL NOVENO PARRAFO DEL ARTICULO 16

3.2.1 Regulación legal

El fundamento jurídico del dictamen de estados financieros para efectos fiscales se encuentra en el artículo 52 del CFF, en relación con los diversos 57 a 60 de su Reglamento, así como al capítulo 2.10. *Dictamen de contador público inscrito* de la RMF para 2023. Por supuesto, el dictaminador no puede perder de vista las reglas aplicables al caso analizado respecto de las normas tributarias especiales —como la LISR—, pero es en la normatividad citada donde se sustenta la institución del CPI; las reglas para la obtención de su inscripción; información y documentación que deberá proporcionar a la autoridad por virtud de la elaboración del dictamen; así como las especificaciones técnicas y plazos para cumplir la multicitada obligación.

Figura 5. Marco legal aplicable al CPI



Fuente: elaboración propia

CONSTITUCIONAL.” Cfr. Pleno de la SCJN, Tesis P. XXI/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, febrero de 1997, No. de registro: 199465.

De tal forma, el artículo 52 del CFF es el fundamento originario, en virtud del principio de *primacía de la ley*, mientras que las normas circundantes obligan a los dictaminadores por suerte de la facultad reglamentaria y las cláusulas habilitantes, constituyendo todas esas disposiciones un sistema normativo complejo y obligatorio al que deben sujetarse esos sujetos para la elaboración del dictamen fiscal; esto, aun y cuando pareciera reiterativo, es de suma importancia para contextualizar la situación de hecho y de derecho, pero también el marco profesional en los que se encuentra el auditor fiscal, con el fin de poder armar eficazmente una defensa frente a la imputación analizada en el último capítulo de esta investigación.

En el mismo sentido, el artículo 52 en comento representa la pauta legislativa que confía esa función «auxiliar» de los CPI para las tareas de fiscalización indirecta de la autoridad, puesto que fija requisitos muy específicos para obtener la inscripción que se requiere para emitir un dictamen en términos del artículo 32-A del CFF —o cualquier otro con repercusiones fiscales—; entre dichos requisitos destaca el formar parte de un colegio profesional reconocido por la Secretaría de Educación Pública, así como estar certificados y contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes.⁹⁵

3.2.2 Regulación extralegal

Aun y cuando es mucho más amplio el marco de referencia aplicable a la labor del profesional contable en general, y al auditor de estados financieros en particular, incluyendo normas de referencia deontológicas en el ejercicio de sus actividades (figura 6), en este apartado se debe centrar el estudio en las dos principales normas —o conjunto de ellas— por virtud de las cuales se elaboran los estados financieros de los contribuyentes, y aquellas para verificar la razonable sujeción a las primeras; se trata, pues, de las NIF y las NIA.

⁹⁵ Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

Figura 6. Marco de referencia aplicable al CPI



Fuente: elaboración propia

Así, se tiene que este marco de referencia aplicable a los contadores públicos inscritos no surge de la ley, pues incluso teniendo en consideración que uno de los presupuestos contemplados en el CFF para la presunción de veracidad de los dictámenes expedidos por ellos es, precisamente, que el profesional se apegue en la formulación de su opinión a las normas de auditoría para garantizar su objetividad e independencia,⁹⁶ esto no se puede tener como una obligación formal, sino en cualquier caso como un presupuesto de procedencia para efectos de las facilidades aparejadas al dictamen fiscal, como la ya abordada revisión secuencial.

Sin embargo, es ese marco de referencia aplicable el que dota de legitimidad al contador público para emitir su opinión respecto de los estados financieros de una entidad y, por tanto, serán las normas que habrá de poner sobre la mesa al momento de estructurar una defensa contra la responsabilidad penal de esos sujetos. Por esto, es importante

⁹⁶ *Idem.*

describir el contenido y utilidad de las principales normas observadas en la formulación de dictámenes para fines fiscales, desde luego, sin pretender hacer un estudio exhaustivo en materia de contabilidad y auditoría, lo cual escapa del objeto e instrumentos empleados en esta investigación.

3.2.2.1 NIF

En México, los contribuyentes deben sujetarse a las NIF para la elaboración de sus estados financieros. Se trata de normas técnicas que establecen los principios contables y criterios de presentación, medición y revelación de la información financiera; son emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).⁹⁷ Estas normas tienen como objetivo principal proporcionar lineamientos claros y consistentes para la preparación de estados financieros, con el fin de brindar información confiable y comparable sobre la situación financiera, el desempeño y los flujos de efectivo de una entidad.

Las NIF se basan en estándares internacionales de contabilidad, principalmente en las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Sin embargo, también se consideran las particularidades y necesidades de la economía y el entorno empresarial mexicano.⁹⁸

Es importante destacar que las NIF son consideradas normas extralegales, ya que no tienen fuente formalmente legislativa. No obstante, su observancia es obligatoria para los contribuyentes, ya que las autoridades fiscales en México exigen que los estados financieros se preparen de acuerdo con las NIF —al igual que la vinculación existente respecto de las NIA—. ⁹⁹

⁹⁷ Ramírez Graciano, Jorge *et. al.*, «Las normas de información financiera en México NIF, su importancia y aplicación», *Revista Iberoamericana de Ciencias*, diciembre de 2020, pp. 1-2.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 3.

⁹⁹ Cfr. Servicios de Administración Tributaria, Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27, consultado el 10 de julio de 2023. Disponible en: https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0

Apenas en 2023, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) se pronunció respecto de la legitimidad de aplicar ese tipo de normas paralegales en el ámbito tributario, en los siguientes términos:

«NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU CITA EN EL ACTO ADMINISTRATIVO NO CONLLEVA UNA AFECTACIÓN AL PARTICULAR.- Las Normas de Información Financiera emitidas por la Asociación Civil denominada Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, son reglas de carácter consuetudinario relativas a la técnica contable que permiten su uniformidad, comparación y verificación; en ese sentido, al no ser actos ni formal ni materialmente legislativos, las Normas de Información Financiera no resultan de observancia obligatoria para los gobernados. Sin embargo, ello no implica que las autoridades administrativas se encuentren impedidas para invocarlas como parte de las consideraciones de sus actos, pues son una herramienta concreta que les permite reconocer, dar valor y significado a los datos que integran la contabilidad de los contribuyentes, por lo que pueden ser citadas como un elemento auxiliar de interpretación en los casos que se deba evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también relativos a aspectos técnicos contables. Por lo que, la cita de las Normas de Información Financiera en un acto administrativo no se traduce en una afectación al gobernado siempre y cuando esta no constituya el único sustento de dicho acto, pues en todo caso debe tenerse presente que en observancia al principio de legalidad que rige a la materia administrativa, todo acto de la autoridad debe encontrarse debidamente fundado y motivado».¹⁰⁰

Cumplir con las NIF es relevante tanto para la presentación adecuada de la información financiera como para cumplir con las obligaciones fiscales y regulatorias. Los

¹⁰⁰ Precedente IX-P-SS-235, Pleno de la Sala Superior, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, novena época, año II, número 18, junio de 2023, p. 239.

contribuyentes deben asegurarse de aplicar las NIF correspondientes a su actividad y tamaño, con el objetivo de garantizar la transparencia y confiabilidad de sus estados financieros.

3.2.2.2 NIA

Las NIA son un conjunto de estándares internacionales emitidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) que establecen los principios y procedimientos que los auditores deben seguir al realizar una auditoría de estados financieros. Proporcionan directrices detalladas sobre la planificación, ejecución y presentación de los informes de auditoría. Estas normas abarcan aspectos como la evaluación del riesgo, la obtención de evidencia suficiente y adecuada, la comunicación con la entidad auditada y la presentación de los resultados de la auditoría.

El objetivo principal de las NIA es garantizar que los auditores realicen su trabajo de manera independiente, objetiva y competente, asegurando así la calidad de la auditoría y la confiabilidad de la información financiera presentada en los estados financieros. A nivel nacional, el IMCP es el organismo encargado de adoptar y adaptar las NIA emitidas por la IFAC para su aplicación en el país. Al respecto, cabe señalar que antes existían normas de auditoría generalmente aceptadas, pero desde el 2010 el IMCP decidió adoptar integralmente las NIA.¹⁰¹

Las NIA son de cumplimiento obligatorio para los auditores en México; las autoridades reguladoras y las entidades profesionales exigen el cumplimiento de estas normas para asegurar que las auditorías se realicen de acuerdo con los estándares internacionales y los principios éticos y profesionales establecidos. Siendo en esta vinculación indirecta para los auditores respecto de las NIA y las NIF, que se evidencia la relativización del principio de legalidad y la reserva de ley formal analizado en el segundo capítulo, puesto que —no obstante tratarse de normas extralegales— terminan incidiendo en las obligaciones de los contribuyentes.

¹⁰¹ López Cruz, Fernando, *Guía para elaborar el informe de auditoría independiente con base en normas internacionales de auditoría*, México, IMCP, 2012, p. 24.

En resumen, el apego de estas normas de referencia extralegal es fundamental para asegurar la calidad y la integridad de la profesión de auditoría, promoviendo la confianza y la transparencia en los informes financieros de las entidades sujetas a auditoría y, sobre todo, para entender el contexto en que se da la labor del auditor para efectos de la aplicación del tipo penal de encubrimiento, como se verá particularmente en el último capítulo.

3.3 Reforma del 2021 en materia de dictamen fiscal

Esa reforma, vigente desde el 1 de enero de 2022, tuvo dos cambios sustanciales en materias fiscal y penal-fiscal; la referente a reincorporar la obligatoriedad del dictamen fiscal para determinados contribuyentes, así como las implicaciones para los contadores públicos inscritos que elaboren los referidos dictámenes. En primer lugar, la opción de dictaminarse para efectos fiscales contenida en el artículo 32-A primer párrafo del CFF se mantuvo en sus términos, en tanto que se modificaron otros párrafos de ese mismo precepto.

De esa forma, con independencia de las personas físicas y morales que puedan y deseen optar por dictaminarse conforme al primer párrafo del artículo 32-A vigente, a partir de 2022 se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros las personas morales del régimen general de la LISR, cuyos ingresos acumulables en el ejercicio anterior sean iguales o superiores a \$1,779,063,820.00, además de las que tengan acciones colocadas en bolsa de valores.¹⁰²

También se conservó la exclusión para las entidades paraestatales; los contribuyentes obligados —al igual que los que opten por dictaminarse— tendrán por cumplida la obligación de presentar la información a que se refiere el artículo 32-H del CFF; asimismo, cantidad de \$1,779,063,820.00 se actualizará en el mes de enero de cada año, de

¹⁰² Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

conformidad con el artículo 17-H del CFF, considerando el índice nacional de precios al consumidor (INPC) correspondiente al mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior al que corresponda el cálculo; tanto los contribuyentes obligados, como los que ejerzan la opción de dictaminarse, deberán presentar el dictamen junto a la información y documentación correspondiente, a más tardar el 15 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.¹⁰³

Ahora bien, respecto de la información sobre la situación fiscal contemplada en el artículo 32-H del CFF, es de precisarse que la fracción I de dicho artículo, vigente hasta el 2021, contemplaba como obligados a presentar dicha información a las personas morales del Título II de la LISR con ingresos acumulables iguales o superiores a \$842,149,170, así como a las que tengan acciones colocadas en bolsa de valores; siendo que con motivo de la reforma en comento pasarían a ser los obligados a dictaminarse conforme al artículo 32-A segundo párrafo vigente, de tal forma que se modificó el artículo 32-H para eliminar la mención a estos sujetos, añadiendo que deberán presentar la información sobre su situación financiera quienes sean partes relacionadas de las referidas personas morales obligadas a dictaminarse.

3.3.1 Obligación de informar incumplimientos y delitos fiscales

Incluso cuando la reforma para 2022 persigue un fin constitucionalmente válido, teniendo como objetivo el aumento en la recaudación fiscal a través de una herramienta de fiscalización indirecta que desincentive el incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de las empresas obligadas a dictaminar sus estados financieros, también puede tener efectos perjudiciales, derivados de sus implicaciones penales.

Lo anterior, por la obligación de informar por parte del auditor respecto del incumplimiento de obligaciones fiscales o de la posible comisión de delitos fiscales por parte del contribuyente que lo contrató, y en caso de no hacerlo, responsabilizar al CPI, lo que

¹⁰³ *Idem.*

representa un grave lastre para la seguridad jurídica de dichos auditores, así como de los contribuyentes obligados a dictaminarse.

Esa obligación provoca un conflicto en la necesaria objetividad e independencia con que debe actuar el auditor en la ejecución de su trabajo como dictaminador, por las severas sanciones administrativas y penales que contempla el CFF por actos u omisiones no atribuibles a él, además de que las propias NIA establecen que en la práctica de una auditoría pueden existir limitaciones técnicas inherentes que implican que algunos riesgos significativos pudieran no ser detectados, toda vez que no es «posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y, en consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de incorrección material, debida a fraude o error»,¹⁰⁴ por lo que el auditor de estados financieros de ninguna manera puede ni debe circunscribir su trabajo en una detección y revelación de omisiones y posibles ilícitos.

También se hicieron cambios al artículo 91-A del CFF, para considerar como infracción cuando el auditor de estados financieros no informe de las violaciones a disposiciones fiscales y aduaneras, o bien, omita informar de cualquier conducta que pudiera representar un delito fiscal por parte de los contribuyentes auditados.¹⁰⁵

Es importante mencionar que el artículo citado ya contemplaba como infracción cuando el auditor no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente; sin embargo, dicha infracción solo se configuraba —antes de la reforma para 2022— cuando derivara de la inobservancia de las NIA, en cambio, la norma vigente va más allá, puesto que responsabiliza al auditor en cualquier caso de omisiones del contribuyente cuando no sean observadas o advertidas en el dictamen fiscal, lo que de suyo ya es una carga desproporcionada y poco razonable para el auditor externo, pues el acatamiento de las NIA —o cualquier otra norma de referencia— no

¹⁰⁴ Cfr. Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (comp.), *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022, NIA 200, párrafo A47, p. 227.

¹⁰⁵ Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

garantiza que puedan ser advertidas y asentadas absolutamente todas las omisiones del contribuyente.

Lo expuesto hasta aquí es todavía más grave, cuando se contempla que el CPI está obligado a advertir no solamente cualquier violación a las disposiciones fiscales, sino a las aduaneras¹⁰⁶ que ya de por sí es una materia especializada y escapa muchas veces a la experticia del auditor de estados financieros, y aún lo es más lo referente a la probable comisión de un delito fiscal, cuando su función principal es emitir una opinión respecto a la razonabilidad de la información financiera.

Por todo lo anterior, se afirma que con este régimen de responsabilidad administrativa y penal del CPI, la autoridad busca que esos profesionistas se subroguen en las tareas de fiscalización que corresponden a la administración hacendaria, convirtiendo a los auditores en una suerte de investigadores, lo que representa un vicio significativo y una exigencia que rebasa el sano ejercicio profesional de la auditoría, afectándose la imparcialidad y objetividad del auditor al dictaminar estados financieros conforme al artículo 52 del CFF.

Aun con todas estas consideraciones, en la esfera contenciosa la tarea argumentativa no puede dejarse a la ligera, ya que, en términos del artículo 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), toda persona a la que le conste que se ha cometido un delito tiene el deber de denunciarlo; esto, en relación con el diverso artículo 316 del mismo ordenamiento, que señala los ínfimos requisitos para obtener una vinculación a proceso con motivo de un hecho con apariencia de delito,¹⁰⁷ da como resultado que el solo hecho de atacar al delito objeto esta tesis, en función del conocimiento que pueda tener o no un CPI sobre la naturaleza y elementos de los delitos fiscales es, cuando menos, deficiente.

¹⁰⁶ La vinculación del auditor para la detección de infracciones aduaneras se limita justamente al artículo 91-A del CFF, ya que lo referente a esa materia fue eliminado durante la discusión del paquete económico para 2022, con el fin de que el delito de encubrimiento fiscal solo aplicase cuando no se informara la probable comisión de delitos fiscales, debido a la crítica que suscitó el primer término.

¹⁰⁷ Código Nacional de Procedimientos Penales, consultado el 20 de julio de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cnpp.htm>

Si a lo anterior se le suma el hecho de que la ley no impone al auditor la carga propiamente dicha de identificar delitos —al menos no en sentido estricto— sino a informar sobre los denominados *hechos con apariencia de delito*, aun y cuando el auditor no tenga certeza de ello,¹⁰⁸ la argumentación sobre la inconstitucionalidad de esa disposición debe ser más técnica. Por esas razones, en el siguiente capítulo se abordan con mayor detalle los argumentos tendentes a demostrar la inconstitucionalidad del delito analizado.

¹⁰⁸ Hernández-Romo Valencia, Pablo, *Los delitos fiscales. Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT*, 2ª ed., México, Tirant lo Blanch, 2022, p. 58.

Capítulo IV

Inconstitucionalidad del encubrimiento por parte del contador público inscrito

Llegado a este punto, se puede conocer el marco doctrinario y constitucional aplicable a la ley penal y los delitos en México, así como el legal y extralegal de la auditoría de estados financieros para efectos fiscales, por lo que enseguida se hará efectiva la hipótesis general sobre la inconstitucionalidad del delito analizado, así como las consideraciones a plantearse en sede judicial para la defensa de los auditores eventualmente sujetos proceso penal.

4.1 La ley penal en blanco del encubrimiento fiscal

Tras haber descrito y analizado la normatividad aplicable a la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales en México, huelga recobrar algunas consideraciones imprescindibles para sustentar la hipótesis sobre inconstitucionalidad del delito invocado; temas referentes a los principios constitucionales de las leyes penales, en los términos siguientes:

- I. La «legalidad» otorga seguridad jurídica a los particulares, sabiendo a qué atenerse ante la comisión de ciertas conductas ilícitas y en la esfera penal se traduce en la máxima *nullum poena sine lege*;
- II. Ese principio tiene diversas vertientes, entre las cuales destaca la reserva de ley, que tratándose de la creación de tipos penales tiene la característica de ser absoluta, lo que significa que ningún delito —considerando cualquiera de los elementos del «tipo»— puede ser creado, pormenorizado o modificado a

través de una norma diversa la ley formal y material emanada del Congreso de la Unión (o de las legislaturas locales, en su caso);

- III. A su vez, en la materia fiscal existe una reserva de ley relativa o mixta, porque la prohibición anterior solamente aplica para los elementos sustantivos de las contribuciones; en cambio, cualquier otra disposición de carácter formal o instrumental puede estar prevista en disposiciones de fuente formalmente administrativa (como la RMF y los reglamentos), siempre que se respete el principio de legalidad tributaria en sus vertientes de reserva de ley y subordinación jerárquica;
- IV. Debido a la mutabilidad de las relaciones sociales y a la libertad configurativa del legislador, tanto la doctrina como la jurisprudencia nacional reconocen la legitimidad de las denominadas leyes «abiertas» o «en blanco»; traduciéndose en que la descripción de un tipo penal o administrativo —delitos e infracciones— no tiene que estar contemplada en una misma ley o precepto legal, siempre y cuando el particular pueda tener certeza de cuáles son los elementos que integran ese presupuesto de hecho sancionable, así como respetar el multicitado subprincipio de reserva legal —cuando aplique la reserva absoluta—;
- V. Por tratarse de materias sustantiva y adjetivamente paralelas, la legitimidad de la RMF o cualesquiera disposiciones administrativas en el ámbito fiscal no varía en nada lo referente a los delitos fiscales, que están sujetos —entre otros— al principio de legalidad y su derivado de *reserva de ley penal absoluta*; y
- VI. En ese sentido, la incorporación de cualquiera de los elementos de un tipo penal-fiscal en una ley formalmente administrativa rompe con el principio constitucional de legalidad, por tratarse de una materia (la penal) reservada estrictamente al legislador originario —no delegado—, que no puede ser renunciada por este, ni mucho menos suplantarse por una autoridad administrativa como el SAT.

Con estas precisiones queda más claro —si no se hubiera logrado antes esa meta— el motivo de la falta de regularidad constitucional del encubrimiento por parte del CPI, en virtud de la configuración normativa anunciada desde el capítulo anterior; esto es, que el delito analizado se trata de un tipo penal en blanco, porque la descripción típica en su esfera objetiva, subjetiva y normativa no se agota en el artículo 96, fracción III del CFF, sino además en el artículo 52 del mismo ordenamiento, en la RMF y su Anexo 1-A (tabla 2).

Tabla 2. Sistema normativo del delito de encubrimiento fiscal por CPI

Norma	Precepto	Contenido
CFF	Artículo 96, fracción III	Tipo penal en blanco
CFF	Artículo 52, tercer párrafo de la fracción III	Remisión a la RMF (cláusula habilitante)
RMF para 2023	Regla 2.10.28	Remisión al Anexo 1-A
Anexo 1-A de la RMF para 2023	Ficha de trámite 318/CFF	Requisitos del informe («denuncia»)

Fuente: elaboración propia

Lo escrito bastaría para tener por demostrada la inconstitucionalidad del delito en estudio, por depender de disposiciones administrativas para su aplicación —y eventual demostración en sede judicial—, si no fuera por la natural tendencia de la autoridad fiscal a justificar las disposiciones generales que emite, así como la inclinación de los tribunales a favorecer esas justificaciones por haber de por medio bienes jurídicos de superior importancia para el sostenimiento del Estado (desde la óptica de la autoridad), como los ingresos tributarios.

Por lo antes señalado, es indispensable analizar de forma independiente el sistema normativo que compone el delito citado, para despejar toda duda respecto de que esas normas formalmente administrativas se desarrollan cualquiera de los elementos del tipo penal.

4.1.1 Análisis de la RMF para 2023

Como se adelantó, el artículo 52 del CFF contiene una cláusula habilitante, porque remite para su correcta aplicación a una regla de carácter general —RMF—, lo cual no es *per se* ilegítimo, porque este tipo de normas tienen justificación de rango constitucional (artículo 73, fracción XXXI) y en el propio código tributario (artículo 33, fracción I, inciso g).

En igual sentido, esa cláusula deriva del artículo 96, fracción III del CFF, cuyo elemento normativo del tipo penal exige que la presunta comisión de delitos fiscales —advertido en la elaboración del dictamen fiscal— no se hubiera informado a las autoridades fiscales en los términos del diverso 52, fracción III.

Así, no se trata de una disposición formal o de aplicación optativa, sino de un requisito *sine qua non* para la configuración del delito en estudio, en atención al derecho fundamental de seguridad jurídica y su principio de legalidad; toda vez que en el último precepto citado, en su tercer párrafo señala la obligación de informar sobre la probable comisión de delitos fiscales —o incumplimiento de obligaciones fiscales o aduaneras— «de acuerdo con las reglas de carácter general que para tales efectos emita el Servicio de Administración Tributaria».¹⁰⁹

Sin embargo, en la única regla que para tal efecto instituyó el SAT en la RMF para 2023 —2.10.28—, la autoridad únicamente se limitó a precisar que el informe de mérito se entregará conforme a los lineamientos contenidos en una ficha de trámite, en los términos siguientes:

«Informe proporcionado por el contador público inscrito respecto del incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras o de un hecho probablemente constitutivo de delito

¹⁰⁹ Código Fiscal de la Federación, consultado el 20 de agosto de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Para los efectos del artículo 52, fracción III, tercer párrafo del CFF, el contador público inscrito informará a la autoridad fiscal sobre el incumplimiento a las disposiciones fiscales o aduaneras en las que incurra el contribuyente respecto del cual dictaminó sus estados financieros, *observando lo dispuesto en la ficha de trámite 318/CFF Informe proporcionado por el Contador Público Inscrito respecto del incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras o de un hecho probablemente constitutivo de delito, contenida en el Anexo 1-A* [negritas de origen, énfasis añadido]». ¹¹⁰

Bajo esos términos, pareciera que el legislador respetó el principio plenamente expuesto de reserva de ley absoluta aplicable para los tipos penales, porque no obstante haber establecido una cláusula habilitante en el artículo 52, fracción III, en relación con el 96, fracción III del CFF, para un delito fiscal que debería haberse agotado exclusivamente en una o varias leyes emanadas de esa potestad legislativa, la regla administrativa creada por el SAT no se refiere, en apariencia, a los elementos sustantivos del tipo penal, sino que solamente contiene el medio o modo para que el contador público inscrito realice el envío del informe sobre hechos probablemente constitutivos de delitos.

Ello, por su puesto, si se deja de lado el estudio de los requisitos para el envío de los referidos informes contenidos en la ficha de trámite 318/CFF del Anexo 1-A, donde sí se habla de elementos sustantivos —y no de mero trámite— para la configuración o no del encubrimiento fiscal por parte de los CPI, como se demuestra en el apartado siguiente.

4.1.2 Análisis de la ficha de trámite 318/CFF

En primer lugar, no cabe duda de que el encubrimiento fiscal en su hipótesis aplicable a los auditores de estados financieros es un delito en blanco, porque su descripción típica no depende de un solo precepto legal, sino de un sistema normativo. Por otra parte, el

¹¹⁰ Servicios de Administración Tributaria, Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27, consultado el 10 de julio de 2023. Disponible en: https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0

solo hecho de que parte de ese sistema esté conformado por reglas secundarias —o, dicho de otro modo, normas materialmente legislativas, pero formalmente administrativas— es causa suficiente para concluir la inconstitucionalidad de dicho delito, partiendo de la aplicación estricta del principio de legalidad aplicable a la ley penal.

Sin que obste lo anterior, como sucede en todo caso de impugnación de normas generales ante los órganos encargados del control de constitucionalidad, es necesario realizar un examen *ad cautelam* de esas disposiciones administrativas, para comprobar más allá de toda duda que los elementos descritos en las mismas no son instrumentales, sino cualitativos o sustanciales para el nacimiento a la vida jurídica del delito y, en consecuencia, que su introducción en normas administrativas transgrede el principio de legalidad en su vertiente de reserva de ley.

Figura 7. Elementos para emitir el informe del CPI

Ficha 318/CFF ANEXO 1-A RMF2022	
¿Cuándo?	➡ Desde que se conozca incumplimiento o presunto delito y <u>hasta 30 días hábiles posteriores</u> a que se deba presentar el dictamen.
¿Cómo?	➡ Presencial (escrito libre).
¿Dónde?	➡ Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes o de Hidrocarburos ; o Desconcentrada de Auditoría Fiscal Federal que corresponda.

Fuente: elaboración propia con información de la ficha de trámite 318/CFF (ver Anexo 1, pp. 113-114)

En la figura 7, se corrobora el hecho de que la cláusula habilitante del artículo 52 del CFF no se limita delegar —el legislador— simples medios formales o de optimización

administrativa a la autoridad fiscal, puesto que esta puede incidir, y lo hizo al emitir la RMF para 2023 y su Anexo 1-A, en temas sustantivos del delito de encubrimiento por parte del CPI. Los elementos sustantivos aludidos son:

- a) El momento en que se deberá presentar el informe de hechos probablemente delictivos —o de infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras—, ya que se establece un término de 30 días hábiles, los cuales ni siquiera corren a la par de la fecha de presentación del dictamen fiscal, porque la ficha de trámite no hace esa acotación y el presunto delito puede ser identificado en cualquier momento por el auditor durante la práctica de su revisión a los estados financieros del contribuyente; y
- b) La forma de presentación del informe, que, si bien deja abierto el formato a un escrito libre del auditor obligado, sí debe presentarse de manera física y no a través de los medios electrónicos reconocidos en el CFF, como el buzón tributario del auditor o el propio sistema para la presentación de dictámenes previsto en la RMF —SIPRED—.

Entonces, incluso cuando la administración del SAT ante la cual corresponda presentar el citado informe (figura 7) es un requisito derivado de la competencia material de cada una de ellas, los dos elementos descritos anteriormente sí se refieren a cuestiones que inciden directamente en el nacimiento de la hipótesis criminal consistente en tener conocimiento de hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales, y omitir informarlo en términos del artículo 52, fracción III del CFF; *ergo*, de la regla 2.10.28 de la RMF para 2023 y la ficha de trámite 318/CFF de su Anexo 1-A.

Por si lo anterior no fuera ya muestra diáfana del punto defendido, en el apartado sobre requisitos de la ficha multicitada se describen más requisitos como:

- Nombre, Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y número de registro del auditor ante el SAT;
- Nombre y RFC de contribuyente dictaminado;

- Especificar tipo de contribución y periodo al que corresponda en caso de incumplimiento, o el probable delito;
- Explicar de forma detallada e individualizada el incumplimiento fiscal o aduanero detectado, o el probable hecho delictivo; y
- La documentación que el auditor considere suficiente para acreditar su dicho.¹¹¹

Además, en la ficha se menciona que la autoridad receptora revisará que el informe y su documentación anexa cumplan con todos los requisitos solicitados y, por si fuera poco, valorará dicha documentación para tener por presentado el informe,¹¹² evidenciándose con ello que en esa norma administrativa se contienen parte de los elementos objetivos del tipo penal estudiado, en franca contravención del subprincipio constitucional de reserva de ley penal.

4.2 Defensa penal-fiscal

En México, el proceso penal acusatorio sigue un esquema general que consta de las etapas descritas a continuación.

1. Denuncia o querrela: Se inicia el proceso con la presentación de una denuncia o querrela ante el Ministerio Público (MP) o la autoridad competente. En esta etapa, se expone la posible comisión de un delito y se solicita que se realice la investigación correspondiente.
2. Investigación: En esta primera etapa formal del proceso penal, el MP realiza la investigación del delito, recopilando evidencias, testimonios y cualquier otro elemento que pueda ser relevante para esclarecer los hechos. Aquí se llevan a cabo diligencias como inspecciones, entrevistas, peritajes, entre otros.

¹¹¹ Servicio de Administración Tributaria, Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, consultado el 12 de julio de 2023. Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_RMF_RGCE/Paginas/novedades_normativas_2023.htm

¹¹² *Idem*.

3. Audiencia inicial: Una vez concluida la investigación, se lleva a cabo la audiencia inicial. En esta parte el MP presenta ante el juez de control los resultados de la investigación inicial y formula la imputación al presunto responsable. El imputado tiene derecho a la defensa y se le informan los cargos en su contra.
4. Etapa intermedia: Durante esta etapa, las partes (MP y defensa) presentan sus pruebas —recabadas durante la investigación complementaria— y argumentos ante el juez de control. El juez decide si existen elementos suficientes para llevar el caso a juicio oral y, de ser el caso, se abre a debate para depurar las pruebas que serán desahogadas en esa audiencia posterior.
5. Juicio oral: En esta etapa, se lleva a cabo el juicio oral ante un tribunal de enjuiciamiento. Las partes desahogan sus argumentos y pruebas ante el juez, quien evalúa la evidencia y decide sobre la culpabilidad o inocencia del acusado. Se garantiza el derecho a la defensa y a un juicio público, oral, contradictorio y con todas las garantías.
6. Sentencia: Una vez concluido el juicio oral, el tribunal emite una sentencia condenatoria o absolutoria. En caso de condena, se determina la pena correspondiente. El acusado tiene derecho a interponer recurso de apelación contra esa sentencia.¹¹³

De esto, se sigue que será desde la etapa de audiencia inicial e intermedia donde se desplegarán los primeros esfuerzos por librar los derechos fundamentales del sujeto a proceso, debido a que una resolución dentro de estas etapas, como sería el decreto de una medida cautelar como la prisión preventiva justificada perjudicaría derechos sustantivos de imposible reparación para ese sujeto.

Ahora bien, dependerá justamente del tipo de medida impuesta y de la etapa concreta el decidir la vía adecuada para plantear los argumentos aquí expuestos; pero, por regla general, el mecanismo idóneo para reclamar la inconstitucionalidad del tipo penal en

¹¹³ Cfr. Código Nacional de Procedimientos Penales, consultado el 30 de julio de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cnpp.htm>

estudio durante esas primeras etapas del proceso penal sería el amparo —indirecto— contra normas, atendiendo a su naturaleza y a los principios que rigen el proceso penal acusatorio, donde impera la continuidad de las audiencias. Mientras que, con miras a la conclusión del proceso en etapa de juicio oral, a continuación se plantean otras cuestiones sobre la defensa contra la imputación penal.

4.2.1 El error invencible del CPI

El error invencible establecido en el artículo 15 del CPF se refiere a una situación en la que el sujeto no puede comprender la antijuridicidad de su conducta debido a un error insuperable de conocimiento.¹¹⁴ En el contexto de los auditores de estados financieros, se argumenta que este error invencible puede ser una causa excluyente del delito de encubrimiento por falta de conocimiento del presunto delito fiscal —que eventualmente sea descubierto por la autoridad—.

Si un CPI inadvierte que el contribuyente cuyos estados financieros dictaminó ha cometido un delito fiscal y no lo informa, se podría argumentar que esto se debe a un error invencible. En otras palabras, el auditor no pudo advertir el delito con la información y documentación disponible en el momento de elaborar su dictamen, lo que implica que no pudo comprender la antijuridicidad de su conducta.

Para que el error invencible sea considerado como una causa excluyente del delito de encubrimiento, es necesario demostrar que el auditor actuó de buena fe y que su falta de conocimiento del delito fiscal fue razonable y justificada. Debe comprobarse que el auditor utilizó la diligencia debida y aplicó los estándares profesionales adecuados en su labor de auditoría.

Es por esto justamente que se hace importante conocer el marco referencial aplicable a la labor profesional del CPI, puesto que un juez de control penal —al igual que casi

¹¹⁴ Código Penal Federal, consultado el 30 de julio de 2023. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpf.htm>

cualquier abogado que no está inmerso en la materia fiscal— no cuenta con ese contexto fáctico al momento de analizar si el imputado —auditor— tenía todos los elementos objetivamente exigibles a él para conocer el delito presuntamente cometido, siendo claramente que esos elementos imputables al auditor son las NIF, las NIA y demás normas referenciales de su labor profesional.

4.2.2 La responsabilidad objetiva como excluyente de culpabilidad

Como ya se dijo en el marco referencial de la investigación, la responsabilidad objetiva se refiere a una forma de imputación en la que se prescinde del elemento subjetivo de la culpabilidad, es decir, no se requiere demostrar la intención o dolo del sujeto para considerarlo responsable penalmente.

En el caso de los auditores de estados financieros, se sostiene que la responsabilidad penal del contador público puede ser encaminada hacia esa posición con el fin de desestimarla, ya que los delitos fiscales son delitos que solo pueden cometerse dolosamente —ni siquiera hay lugar a un delito culposo o imprudente—. Esto significa que la comisión de un delito fiscal requiere la voluntad consciente y deliberada de evadir o defraudar al fisco, o en estos casos, demostrar más allá de toda duda que el CPI tuvo real conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito fiscal y evitó informarlo a la autoridad hacendaria.

Así, aunque el margen para lograr una vinculación a proceso en la esfera penal es amplio para la parte acusadora, la responsabilidad penal solo nacerá de forma definitiva cuando se destruya más allá de toda duda razonable la culpabilidad del imputado, lo cual representa una suerte subjetiva amplia, que a la vez puede ser de gran ayuda para plantearse en un proceso penal por parte de la defensa.

Todo lo anterior cobra sentido, si se plantea de forma unida al tema del error invencible, en el entendido de que aun si no se acreditara dicho error, puede considerarse que el auditor imputado no advirtió la presunta comisión de un delito al revisar los estados financieros como producto de un actuar negligente; esto es, la desatención del marco de

referencia aplicable al auditor —NIA y NIF— tampoco puede ser objeto de responsabilidad penal; sí, de responsabilidad administrativa y profesional de ese sujeto, pero nunca penal, derivado del *numerus clausus* contenido en el artículo 66, en relación con el 15, fracción VIII, inciso B del CPF, por virtud del cual el error vencible también puede excluir la responsabilidad penal-fiscal, por considerarse una conducta no dolosa.¹¹⁵

4.3 ¿Falta de técnica o terrorismo fiscal?

Como ya fue descrito, el sistema normativo que conforma delito de encubrimiento fiscal aplicable a los CPI contiene serios vicios de inconstitucionalidad, lo cual puede poner en entredicho su aplicabilidad. Se ha demostrado que este delito redirige su configuración a disposiciones administrativas, violando así el subprincipio constitucional de reserva de ley en materia penal. Esta situación refuerza la argumentación de que la reforma no está fundamentada en una base sólida y puede ser objeto de impugnación desde el punto de vista constitucional.

Entonces, ¿por qué emitir una disposición en esos términos? Frente a los compromisos de fuente doméstica e internacional asumidos por México para el combate a la elusión y evasión fiscales, se esperaría contar con mecanismos de disuasión del delito tributario que sean acordes con los postulados constitucionales para su legítima aplicación. Por estas disputas, antes de concluir la presente investigación, cobra importancia evidenciar los fines de la reforma penal fiscal que introdujo la hipótesis delictiva analizada, para conocer su utilidad real como política pública.

4.3.1 Resultados de la reforma al 2023

Algo que ha caracterizado a la administración federal actual es el discurso oficial sobre la no creación de impuestos ni el aumento de los existentes, promesa que hasta el

¹¹⁵ *Idem.*

momento de concluido el presente trabajo se ha cumplido formalmente, ya que, si bien no ha habido un aumento directo en las contribuciones federales —más que el propio del ajuste inflacionario—, también es cierto que el Estado sigue funcionando y, en consecuencia, las metas recaudatorias deben ser cumplidas de alguna manera.

En ese tenor, desde el 2022 han sido anunciadas por la propia administración hacendaria diversas estrategias y programas con fines de cumplimiento tributario, como lo fue el de «revisiones profundas»; mientras que para el ejercicio 2023, con todo y que el paquete económico no incluyó la renombrada *miscelánea fiscal* —reformas al CFF o leyes de impuestos específicos—, la autoridad anunció que se espera un aumento recaudatorio del 22% respecto del año inmediato anterior, resultando que la respuesta lógica para hacer frente a esos objetivos es enrudecer la fiscalización.¹¹⁶

4.3.1.1 Fiscalización a grandes contribuyentes

Respecto de los contribuyentes a los que interesan las reformas en materia del dictamen fiscal, sobresale el *plan maestro* 2019-2023, por medio del cual se propuso incrementar y fortalecer los rubros de fiscalización a los grandes contribuyentes —entre los que se encuentran los sujetos de dictamen fiscal obligatorio—.¹¹⁷ Esto, sumado a otras estrategias, procedimientos y facultades derivadas del CFF, que inciden de forma más o menos directa en el cumplimiento tributario voluntario, disuadiendo las conductas elusivas y defraudatorias.

Sobre lo recaudado en el sector de grandes contribuyentes, en el reporte del plan maestro de 2022 se destacó que para el cierre del 2021 ya se había logrado un avance del 86% respecto del total recaudado en todo el sexenio anterior,¹¹⁸ mientras que en el informe del citado programa correspondiente al 2023 la recaudación tributaria reflejó un excedente de 776 mil 139 millones de pesos —entre 2019 a 2022— respecto de todo lo

¹¹⁶ Bedolla Rocío, Raúl, *La ley antilavado y su vinculación con la defraudación fiscal. Consecuencias fiscales y penales*, 2ª ed., México, ISEF, 2023, p. 92.

¹¹⁷ Servicio de Administración Tributaria, Plan Maestro 2022. Administración General de Grandes Contribuyentes, consultado el 23 de septiembre de 2023. Disponible en: <https://www.gob.mx/sat/documentos/plan-maestro-2022-administracion-general-de-grandes-contribuyentes>

¹¹⁸ *Idem*.

obtenido en ese rubro de contribuyentes durante toda la administración pasada.¹¹⁹ Todo lo anterior, se resalta, solo en lo que respecta a las auditorías practicadas a grandes contribuyentes, por lo que la proyección de aumento recaudatorio anunciada no resulta en lo absoluto comprometida, considerando que aún faltan dos años para que concluya la administración actual.

En general, con el plan maestro para grandes contribuyentes la autoridad centró su estrategia en la fiscalización de sectores y actividades económicas de particular relevancia para los ingresos tributarios, como el acerero y minero; de este último, por ejemplo, el SAT anunció que en lo que ha transcurrido del 2023 ya se ha superado en más de 560% lo recaudado para ese sector en todo el sexenio precedente, como resultado de haber practicado 307 revisiones concluidas —sin tomar en consideración las auditorías en trámite—.¹²⁰ Para seguir mejorando esos resultados, el plan maestro propone fortalecer los actos tendentes a:

- Combatir la evasión fiscal, principalmente los esquemas que involucren a las empresas nombradas por la propia autoridad como «factureras» y «nomineras»;
- Incremento de los operativos carreteros y en almacenes generales para combatir el contrabando;
- Mejorar las revisiones a operaciones de comercio exterior; y
- Publicación de las tasas efectivas a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso i) del CFF.¹²¹

De lo escrito se desprende que la estrategia recaudatoria no se limita a actos de molestia concretos, sino también al mejoramiento y aplicación de los actos tendentes a mejorar ese «cumplimiento voluntario» sin que necesariamente se ponga en marcha al brazo fiscalizador de hacienda —que representa un gasto para la autoridad mediante la práctica

¹¹⁹ Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión. Segundo Trimestre 2023, consultado el 30 de octubre de 2023. Disponible en: <http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/itg.html>

¹²⁰ Servicio de Administración Tributaria, «Incrementa 561% la recaudación de grandes contribuyentes del sector minero», consultado el 30 de octubre de 2023. Disponible en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/incrementa-561-la-recaudacion-de-grandes-contribuyentes-del-sector-minero064-2023?idiom=es>

¹²¹ Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión. Segundo Trimestre 2023..., *op. cit.*

de revisiones—, tal es el caso de la publicación de las tasas efectivas correspondientes a ejercicios anteriores al 2022 o el envío desmesurado de cartas invitación, que si bien no constituyen actos privativos o de molestia impugnables por los contribuyentes, sí pueden devenir en herramientas eficaces para incentivar la autocorrección.

En ese sentido, la autoridad tiene claro desde el año pasado que lo que conviene a sus fines recaudatorios y de economía en la obtención de esos recursos es evitar que sus determinaciones administrativas se conviertan en juicios, comunicando observaciones sólidas para invitar a la autocorrección, enfocar sus revisiones en grupos económicos, operaciones con reestructuras, ejercicios recientes, contribuyentes nunca revisados y principales grandes contribuyentes.¹²²

Por todo lo dicho, queda claro el interés particular de la actual administración federal por fortalecer la fiscalización de los grandes contribuyentes, lo que no es para menos, siendo que su presencia de solo 0.02% en el padrón general de contribuyentes representó casi la mitad de la recaudación tributaria total para el cierre del primer semestre de 2023 (con un 49%).¹²³ Sin embargo, la necesidad de establecer disposiciones penal-fiscales como la revisada en esta investigación queda en entredicho cuando la persecución y sanción de las conductas evasivas que las motivaron no concuerda con los resultados ya expuestos, como se analiza en el siguiente apartado.

4.3.1.2 Investigación de delitos fiscales

Por cuanto hace a las implicaciones específicas en la esfera penal que han traído no solo las reformas penal-fiscales para 2022, sino la política criminal tributaria en general durante los últimos años, los datos analizados muestran que la estadística de delitos fiscales se reduce mayoritariamente a los tipos de defraudación fiscal —simple y equiparada—, contrabando y, desde su incorporación en 2014, al delito contemplado en el actual artículo 113-Bis del CFF, siendo que el número de carpetas de investigación abiertas de 2012 a mediados del 2022 por esos delitos fue de 4,381, cifra que se reduce

¹²² Servicio de Administración Tributaria, Plan Maestro 2022..., *op. cit.*

¹²³ Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión. Segundo Trimestre 2023..., *op. cit.*

casi por completo al conocer que las personas detenidas con motivo de dichos procesos fueron solamente trece (se insiste, en diez años).¹²⁴

En igual sentido, de la información recabada de las autoridades competentes en el ámbito federal se obtuvo que, en el tiempo transcurrido de 2015 a junio de 2023, la Fiscalía General de la República —por conducto de la Procuraduría Fiscal de la Federación— contó en su base de datos con más de 22,000 investigaciones relacionadas con cualquiera de los delitos contenidos en el CFF, incluyendo el de encubrimiento fiscal, del cual solo se desprendió una carpeta de investigación en esos ocho años, pero no respecto de la hipótesis aplicable a los contadores públicos inscritos,¹²⁵ recordando que su persecución es perfectamente aplicable a partir del 15 de mayo de 2023, cuando venció el plazo que tenían para presentar el dictamen relativo al 2022.

De igual forma, contrasta con ese cúmulo de investigaciones por delitos fiscales, el hecho de que —durante el mismo periodo— se hayan conseguido menos de 500 sentencias condenatorias, resaltando también que esos resultados hayan ido decreciendo desde el 2015, donde se obtuvieron 111, hasta el 2022 con solo 31 de esas sentencias (y 15, de enero a mayo del 2023) —sin pasar por alto que muchas de esas resoluciones aún no causan «estado», por haber sido impugnadas a través del recurso de apelación o mediante amparo directo; o bien, porque todavía no fenecen los plazos que tienen los sentenciados para promover dichos medios de defensa—.¹²⁶

Lo hasta aquí expuesto evidencia la falta de concordancia entre el estremecimiento causado en los contribuyentes por la reforma penal-fiscal analizada y su utilidad real para el combate a los delitos tributarios, en particular, el de encubrimiento fiscal por parte del auditor de estados financieros.

¹²⁴ Quintero, Solís, Sandra Ivette, «¿La política fiscal penal funciona adecuadamente? ¿Realmente se ha combatido la defraudación fiscal?», en Pueblita Fernández, Arturo (coord.), *Patologías en el sistema tributario mexicano. Estudios sobre un sistema fiscal enfermo*, México, AMDF/Tirant lo blanch, 2023, p. 689-690.

¹²⁵ Información obtenida mediante solicitudes de acceso a través de la Plataforma Nacional de Transparencia. Ver Anexo 2, pp. 115-119.

¹²⁶ Información obtenida vía transparencia. Ver Anexo 3, p. 120.

De todo lo anterior se destaca que, tanto antes como después de la reforma analizada, no se ha observado un aumento significativo en el número de investigaciones iniciadas por delitos fiscales en general, ni específicamente relacionados con la labor de auditoría fiscal. Esta falta de incremento en la persecución, pero sobre todo en el castigo del fraude tributario y los delitos fiscales en general, sugiere que la efectividad del delito de encubrimiento en la detección y persecución de delitos fiscales es francamente frágil e ineficaz.

En conclusión, la reforma que creó el delito de encubrimiento por parte de los auditores de estados financieros plantea dudas razonables sobre su finalidad legítima, ya que la evidencia recabada muestra que su principal objetivo es recaudatorio, porque por un lado se tiene que todas esas reformas —desde el 2014 y particularmente las de 2022— no han tenido un impacto significativo en la persecución y castigo de los delitos tributarios, mientras que dicho impacto no ha dejado de observarse en el aumento recaudatorio, que solo en el segundo trimestre de 2023 arrojó un incremento real del 4% respecto del mismo periodo de 2022; resultado obtenido en gran parte con los 165,120 millones de pesos recaudados por la regularización total o parcial —por actos de fiscalización— de 644 grandes contribuyentes en la primera mitad de 2023.¹²⁷

Además, la existencia de vicios de inconstitucionalidad en el sistema normativo y la falta de un incremento sustancial en las querellas e investigaciones por delitos fiscales generan interrogantes sobre la efectividad y justificación de esta reforma en la lucha contra los delitos de tal naturaleza; corroborando que se trata de una política de terrorismo fiscal, porque lejos de abonar al combate y prevención de los delitos fiscales, inhibe la objetividad e independencia del CPI, con miras exclusivamente recaudatorias.

¹²⁷ Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión. Segundo Trimestre 2023..., *op. cit.*

Conclusiones

Llegado este apartado y gracias a los fundamentos metodológicos sentados desde el primer capítulo, se logró obtener una visión integral y fundamentada sobre la responsabilidad penal del auditor de estados financieros de acuerdo con el marco normativo establecido en el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones secundarias.

El segundo capítulo se enfocó en analizar la dogmática fiscal y penal en México, explorando los principios fundamentales de ambas disciplinas. Se hizo especial hincapié en los dogmas constitucionales que rigen la creación de la ley penal y los elementos que componen un delito. Se recurrió a la literatura de destacados autores, para conocer la pautas constitucionales y legales del delito en general, y su vinculación con la materia fiscal.

Lo anterior, brindó un sólido respaldo al desarrollo de los apartados posteriores, debido a que, como se adelantó desde la parte introductoria, la intención primordial de este trabajo siempre fue estructurar una propuesta técnica y realista de defensa para el contador público inscrito, lo que necesariamente debe ir acompañado del estudio teórico del derecho penal-fiscal, y no solo del análisis aislado del código tributario.

También se realizó un análisis de las disposiciones legales y extralegales que afectan la labor del auditor de estados financieros en México. Se examinaron las disposiciones pertinentes del Código Fiscal de la Federación, su Reglamento, la Resolución Miscelánea Fiscal y los marcos de referencia contables.

Estos últimos, huelga decir, aunque son ignorados generalmente en los estudios con enfoque legal —por tratarse precisamente de normas no vinculantes—, se demostró que resultan de superior importancia al momento de adentrarse a la defensa penal-fiscal, ya que el marco contable otorga una visión importante para invocar al momento de definir

los elementos subjetivos en la formulación y combate de una imputación penal, porque es el punto de partida objetivamente atribuible a ese profesional de la auditoría.

El análisis exhaustivo descrito permitió comprender el contexto normativo en el que se desarrolla la responsabilidad penal del auditor; su interacción con las obligaciones y procedimientos contables establecidos por la legislación vigente, así como por sus normas aplicables en el ámbito estrictamente deóntico o profesional.

Todo lo anterior, sirvió para demostrar la inconstitucionalidad del tipo penal de encubrimiento por parte de los dictaminadores de estados financieros para efectos fiscales, tal como se desprende de los artículos 96, fracción III, en relación con el 52, fracción III, tercer párrafo del Código Fiscal, la Resolución Miscelánea Fiscal y su Anexo 1-A vigentes en 2023. Esto, debido a que dichas normas —al momento de concluido el presente estudio— constituyen un tipo penal en blanco, al contener diversos elementos del delito en estudio en diversos preceptos y que, al estar parte de estos en una disposición administrativa, se violenta el principio constitucional de legalidad, en su vertiente de reserva de ley penal.

Además, se plantearon otras cuestiones relevantes que deben considerarse en sede judicial para desvirtuar una eventual imputación penal hacia el contador público inscrito, como son lo relativo a la responsabilidad objetiva —excluida en materia penal— cuando no se logra demostrar más allá de toda duda que el auditor imputado por encubrimiento cometió el presunto delito de manera dolosa; o el error invencible en el que puede caer el referido profesional, ante falta de elementos para identificar un delito fiscal, no obstante haberse sujetado a su marco de referencia normativa aplicable.

Finalmente, la información obtenida de fuentes oficiales permitió demostrar que la persecución penal del incumplimiento tributario en México —por lo menos del 2015 a la fecha de concluida la investigación— no ha mostrado cambios significativos, por lo que la creación de este tipo de normas penal-fiscales no resulta pertinente ni eficaz para el combate a la defraudación fiscal y otros delitos tributarios, por lo que se obtiene como única explicación lógica, que estas reformas están motivadas por fines meramente

recaudatorios; lo cual, aunque legítimo, resulta totalmente contrario a los principios de justicia fiscal cuando se consigue creando normas inconstitucionales de persuasión como la analizada en esta investigación.

Definidas las conclusiones generales, se está en aptitud de resolver las cuestiones planteadas desde el capítulo I en los términos siguientes:

- ¿Cuáles son los principios constitucionales aplicables en México para la creación de tipos penales?

Se estableció un panorama general de los principios aplicables a la ley penal, rescatando como los más trascendentes para el tema objeto de estudio los referentes o vinculados con el derecho fundamental de seguridad jurídica, esto es, el principio de legalidad en su vertiente de reserva de ley, ya que su estudio previo permitió evidenciar la inconstitucionalidad planteada como hipótesis de la investigación; así como los de *ultima ratio* y mínima intervención, cuyo vínculo con la parte final se da con la afirmación de que el delito analizado es más una política de terrorismo fiscal, que una disposición encaminada a prevenir y combatir conductas delictivas.

- ¿Cuál es la naturaleza del delito de encubrimiento contemplado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación?

Se pudo conocer que se trata de un tipo penal autónomo, ya que contempla todos los elementos propios del tipo, así como sus penas. En cuanto al tipo específico de la fracción III, también se extrajo que es un tipo penal abierto o en blanco, ya que parte de sus elementos configurativos se encuentran en diversos preceptos, tanto del Código Fiscal como de otras disposiciones.

- ¿Es constitucional el delito de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos que dictaminan estados financieros para efectos fiscales?

No, porque la demostración de todos los elementos del tipo penal depende en parte de normas extralegales, en franca contravención del subprincipio de reserva de ley.

- ¿Qué finalidad persigue la creación de la hipótesis del tipo penal de encubrimiento aplicable a los contadores públicos inscritos?

Se tuvo por demostrado que su único objetivo lógico es la persuasión de los sujetos de dictamen fiscal para evitar el incumplimiento tributario, así como de los dictaminadores mismos, para que estén especialmente atentos a la comisión de delitos e infracciones fiscales, ante el temor a ser sujetos de persecución penal por cualquier omisión, lo cual permea en una afectación de su objetividad e independencia en la labor de auditoría.

Derivado de esas respuestas, se puede afirmar contundentemente que en la presente investigación se corroboró la hipótesis inicial, y es que: el delito contemplado en el artículo 96, fracción III del Código Fiscal de la Federación tiene vicios importantes de inconstitucionalidad y produce un efecto amedrentador en la objetividad e independencia con que debe conducirse el auditor de estados financieros, por lo que se trata de una política de terrorismo fiscal con fines meramente recaudatorios.

Tras todo lo expuesto, se concluye el presente trabajo esperando que sea de utilidad para cualquier estudioso de la materia penal-fiscal, ya sea para impulsar la adecuación y creación de políticas fiscales más apegadas a objetivos reales para la identificación y combate de conductas delictivas, sin desatender las pautas constitucionales de las contribuciones y los derechos fundamentales de los contribuyentes y los operadores fiscales, o bien, en defensa del patrimonio y la libertad de los sujetos a un proceso penal conforme a la norma analizada, e inclusive, en casos análogos donde la autoridad fiscal pretenda exceder sus facultades delegadas de creación normativa en perjuicio de los contribuyentes.

Referencias

Ariel Rezzoagli, Hugo, «Ilícitos tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal», *Amicus Curiae*, Segunda Época, volumen 2, número 2, 2009.

Bacigalupo, Enrique, *Principios constitucionales de derecho penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1999.

Bedolla Rocío, Raúl, *La ley antilavado y su vinculación con la defraudación fiscal. Consecuencias fiscales y penales*, 2ª ed., México, ISEF, 2023.

Burgueño Duarte, Luz Berthila, *Autoría penal por responsabilidad colectiva. Más allá del injusto individual*, México, IIJ-UNAM, 2019.

Camargo González, Ismael, *Derecho penal fiscal. Delitos fiscales*, México, Editorial Flores, 2016.

Carrancá de la Mora, Daniel y Ángel Lagares, Alicia, *Esquemas de derecho penal mexicano. Parte general*, México, Tirant lo Blanch, 2016.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3ª ed., México, OXFORD, 2011.

Código Civil Federal. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccf.htm>

Código Fiscal de la Federación. Disponible en:
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Código Nacional de Procedimientos Penales. Disponible en:
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cnpp.htm>

Código Penal Federal. Disponible en:
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpf.htm>

Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (comp.), *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2022.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

De Vicente Martínez, Rosario, *La nueva regulación de las faltas como delitos leves, infracciones administrativas o ilícitos civiles tras la reforma penal de 2015*, Barcelona, Wolters Kluwer, S.A., 2015.

Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5ª ed., México, LIMUSA, 2014.

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995.

Flores Zavala, citado en Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009.

Hernández-Romo Valencia, Pablo, *Los delitos fiscales. Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT*, 2ª ed., México, Tirant lo blanch, 2022.

Herrera Pérez, Alberto, *Los delitos en la ley de seguro social*, México, Porrúa, 2012.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, «Dictamen fiscal en México», Boletín de Prensa. Disponible en: https://imcp.org.mx/wpcontent/uploads/2013/02/BOLETIN_Conferencia-de-Prensa-IMCP_Mayo_10.pdf

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, «EN RIESGO, EL EJERCICIO IMPARCIAL DE LA CONTADURÍA PÚBLICA», 4 de octubre de 2021. Disponible en: https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2021/10/Comunicado-IMCP-En-riesgo-el-ejercicio-imparcial-dela-Contadur%C3%ADa-P%C3%BAblica_una_hoja-1.jpg

- Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999.
- Lauré, Maurice, *Tratado de política fiscal*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1960.
- López Cruz, Fernando, *Guía para elaborar el informe de auditoría independiente con base en normas internacionales de auditoría*, México, IMCP, 2012.
- López Villa, Juan Raúl, *Defensa fiscal contra visitas domiciliarias del SAT y otras formas de comprobación fiscal*, México, Flores Editores, 2018.
- Margáin Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 4ª ed., México, Porrúa, 2019.
- Michel, Ambrosio, *Derecho penal fiscal*, 4ª ed., México, Porrúa, 2020.
- Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *Derecho penal. Parte general*, 8ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2010.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, París, OECD Publishing, 2017. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 2012.
- Oxman, Nicolás, *Sistemas de imputación subjetiva en derecho penal: El modelo angloamericano*, México, Tirant lo Blanch, 2016.
- Patón García, Gemma, «Tributación de la economía digital en el contexto de la lucha contra el fraude y evasión fiscal en la era post-covid. Perspectiva para América Latina»,

en Ayllón González, María Estela y Robledo Franco, Edmundo (coords.), *Panorama actual del derecho fiscal internacional*, México, DOFISCAL, 2022.

Perdomo, Abraham, *Análisis e interpretación de los estados financieros*, 7ª ed., México, ECASA, 1978, citado por Acosta Romero, Miguel, «Estados Financieros», *Diccionario jurídico mexicano* (t. D-H), 4ª ed., México, Porrúa-UNAM, 1991.

Pérez Becerril, Alonso, *Dictamen fiscal. Análisis jurídico*, México, Porrúa, 2005.

Planiol, Marcelo y Ripert, Jorge, *Tratado práctico de derecho civil francés* (trad. Mario Díaz Cruz), t. 6, La Habana, Cultural S.A., 1940.

Ponce Núñez, Carlos Gustavo y Kohn Espinosa, Guillermo, *Las garantías penales en el derecho constitucional mexicano*, México, Tirant lo Blanch/SCJN, 2023.

Precedente IX-P-SS-235, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, novena época, año II, número 18, junio de 2023.

Presidencia de la República, Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y Otros Ordenamientos. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-D.pdf>

Quintero, Solis, Sandra Ivette, «¿La política fiscal penal funciona adecuadamente? ¿Realmente se ha combatido la defraudación fiscal?», en Pueblita Fernández, Arturo (coord.), *Patologías en el sistema tributario mexicano. Estudios sobre un sistema fiscal enfermo*, México, AMDF/Tirant lo Blanch, 2023.

Ramírez Graciano, Jorge et. al., «Las normas de información financiera en México NIF, su importancia y aplicación», *Revista Iberoamericana de Ciencias*, diciembre de 2020.

Real Academia Española, Diccionario del Español Jurídico. Disponible en:
<https://dpej.rae.es/lema/elusi%C3%B3n-fiscal>

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Disponible en:
<https://www.sat.gob.mx/normatividad/82774/reglamentos>

Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009.

Robinson, Paul, «Mens Rea», en *Encyclopedia of Crime & Justice*, Nueva York, Macmillan Reference, 2002.

Rodríguez Devesa, José María, «El “terrorismo” fiscal», en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, tomo 34, enero, 1981.

Rodríguez Hurtado, Ernesto, *Delitos fiscales perseguibles por querella. Aspectos legales y jurisprudenciales*, México, Editorial Flores, 2015.

Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, t. I, [trad. Diego-Manuel Luzón Peña], Madrid, Civitas, 1997.

Sanguino Martínez, Cristina, Barbosa Díaz, Marco Antonio et al. (Coords.), *Revelaciones de información necesaria en los estados financieros conforme a las NIF*, México, IMCP, 2014.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, 26 de diciembre de 1990. Disponible en:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Semanario Judicial de la Federación, volumen 187-192, primera parte, p. 113. Registro digital: 232309.

Semanario Judicial de la Federación, volumen 91-96, primera parte, p. 172. Registro digital: 232796.

Servicio de Administración Tributaria, «Incrementa 561% la recaudación de grandes contribuyentes del sector minero». Disponible en:
<https://www.gob.mx/sat/prensa/incrementa-561-la-recaudacion-de-grandes-contribuyentes-del-sector-minero064-2023?idiom=es>

Servicio de Administración Tributaria, Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023. Disponible en:
http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_RMF_RGCE/Paginas/novedades_normativas_2023.htm

Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2022. Disponible en:
http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_2022_4T.pdf

Servicio de Administración Tributaria, Informe Tributario y de Gestión. Segundo Trimestre 2023. Disponible en:
<http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/itg.html>

Servicio de Administración Tributaria, Plan Maestro 2022. Administración General de Grandes Contribuyentes. Disponible en:
<https://www.gob.mx/sat/documentos/plan-maestro-2022-administracion-general-de-grandes-contribuyentes>

Servicio de Administración Tributaria, Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27. Disponible en:
https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0

Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1958.

Stuart Mill, John, *Principios de economía política. Con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social*, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1951.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Acción de inconstitucionalidad 51/2018. Disponible en: <https://www2.scjn.gob.mx/consultatematica/paginaspub/DetallePub.aspx?AsuntoID=237710>

Taboada Solares, Fernando, «Nuevo dictamen fiscal 2014», Contaduría Pública, 20 de enero de 2015. Disponible en: <https://contaduriapublica.org.mx/2015/01/20/nuevodictamen-fiscal-2014/>

Tesis P. XXI/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, febrero de 1997, No. de registro: 199465.

Tesis: 1a. LXXII/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 28, marzo de 2016, Tomo I, página 987. Registro digital: 2011281.

Tesis: 1a./J. 10/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, febrero de 2008, página 411. Registro digital: 170250.

Tesis: 2a. XVII/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, febrero de 2003, página 326. Registro digital: 184907.

Tesis: 1a./J. 135/2023 (11a.), Semanario Judicial de la Federación. Registro digital: 2027367.

Tesis: P. XLII/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, mayo de 2006, página 15. Registro digital: 175059.

Tesis: P./J. 102/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 599. Registro digital: 168878.

Tesis: P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 5. Registro digital: 174070.

Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, OXFORD, 2010.

Venegas Álvarez, Sonia, *Políticas públicas fiscales y derechos fundamentales*, México, Porrúa, 2020.

Villalobos, Ignacio, *Derecho penal mexicano. Parte general*, 5ª ed., México, Porrúa, 1990.

Welzel, Hans, *Derecho Penal Alemán. Parte General*. 11ª ed., [Trad. Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez], Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1970.

Anexo 1

Ficha de trámite 318/CFF: Anexo 1-A de la RMF para 2023

318/CFF Informe proporcionado por el Contador Público Inscrito respecto del incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras o de un hecho probablemente constitutivo de delito.		
Trámite Servicio	☒ Describe el trámite o servicio Presenta el informe respecto del incumplimiento a las disposiciones fiscales y aduaneras o de un hecho probablemente constitutivo de delito en el que incurrió el contribuyente respecto del cual dictaminaste los estados financieros.	☒ Gratuito ☐ Pago de derechos Costo:
¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?		¿Cuándo se presenta?
Contador Público Inscrito.		A partir de que tenga conocimiento y hasta 30 días hábiles posteriores a la fecha en que se debe presentar el dictamen.
¿Dónde puedo presentarlo?	En forma presencial: - En la Oficialía de Partes de la Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes, tratándose de sujetos de su competencia, ubicada en Avenida Hidalgo No. 77, Módulo III, Planta Baja, Colonia Guerrero, Alcaldía Cuauhtémoc, C.P. 06300, Ciudad de México, en un horario de atención de lunes a viernes de 8:00 a 14:30 hrs. - En la Oficialía de Partes de la Administración Central de Planeación y Programación de Hidrocarburos de la Administración General de Hidrocarburos, tratándose de sujetos de su competencia, ubicada en Avenida Hidalgo No. 77, Módulo III, Planta Baja, Colonia Guerrero, Alcaldía Cuauhtémoc, C.P. 06300, Ciudad de México, en un horario de atención de lunes a viernes de 8:00 a 14:30 hrs. - Tratándose de los demás sujetos, en la Oficialía de Partes de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal Federal que corresponda a tu domicilio fiscal, en un horario de atención de lunes a viernes de 8:00 a 14:30 hrs.	
INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?		
En forma presencial: - Acude a la Oficialía de Partes según te corresponda, conforme al apartado ¿Dónde puedo presentarlo?, con los documentos que se indican en el apartado ¿Qué requisitos debo cumplir? - Entrega la documentación correspondiente a la autoridad fiscal que atenderá tu trámite. - Recibe y conserva copia de tu acuse de recibo.		
¿Qué requisitos debo cumplir?		

1. Escrito libre el cual deberá incluir la siguiente información: - Tu nombre, Clave del Registro Federal de Contribuyentes y número con el que apareces registrado como Contador Público Inscrito ante el Servicio de Administración Tributaria. - Nombre y Clave del Registro Federal de Contribuyentes, del contribuyente respecto del cual dictaminaste los estados financieros; - Especifica el tipo de contribución y el periodo al que corresponde dicha contribución, respecto del cual encontraste el incumplimiento a las disposiciones fiscales o aduaneras o el hecho probablemente constitutivo de delito. - Explica de manera detallada e individualizada, el incumplimiento a las disposiciones fiscales o aduaneras o el hecho probablemente constitutivo de delito en el que incurrió el contribuyente respecto del cual dictaminaste los estados financieros.		
2. La documentación e información que consideres suficiente para acreditar tu dicho.		
¿Con qué condiciones debo cumplir?		
No aplica.		
SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio?	¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio?	
Trámite inmediato.	No.	
Resolución del trámite o servicio		
La autoridad revisará que el informe y documentación cumpla con todos los requisitos solicitados, valorará dicha documentación y tendrá por presentado el informe.		
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para que el SAT solicite información adicional	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada
Trámite inmediato.	No aplica.	No aplica.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio?	¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio?	
Acuse de recibo.	Indefinida.	
CANALES DE ATENCIÓN		
Consultas y dudas	Quejas y denuncias	
- MarcaSAT de lunes a viernes de 8:00 a 18:30 hrs, excepto días inhábiles: Atención telefónica: desde cualquier parte del país 55 627 22 728 y para el exterior del país (+52) 55 627 22 728 Vía Chat: http://chat.sat.gob.mx - Atención personal en las Oficinas del SAT ubicadas en diversas ciudades del país, como se establece en la siguiente liga: https://www.sat.gob.mx/personas/directorio-nacional-de-modulos-de-servicios-tributarios Los días y horarios siguientes: lunes a jueves de 9:00 a 16:00 hrs y viernes de 08:30 a 15:00 hrs., excepto días inhábiles.	- Quejas y Denuncias SAT, desde cualquier parte del país: 55 885 22 222 y para el exterior del país (+52) 55 885 22 222 (quejas y denuncias). - Correo electrónico: denuncias@sat.gob.mx - En el Portal del SAT: https://www.sat.gob.mx/aplicacion/50409/presenta-tu-queja-o-denuncia - Teléfonos rojos ubicados en las oficinas del SAT. - MarcaSAT 55 627 22 728 opción 8.	
Información adicional		
No aplica.		
Fundamento jurídico		
Artículos: 52 del CFF; Regla 2.10.28. de la RMF.		

Anexo 2

Información sobre investigaciones de delitos fiscales de 2015 a abril de 2023



FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/003983/2023
Asunto: Respuesta a solicitud de información.

Ciudad de México, a 16 de junio de 2023.
"2023. Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo".

FOLIO. – 330024623001737.
P R E S E N T E

Con fundamento en lo establecido en el artículo 6° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); 1°, 2, 61, 121, 134 y 135 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIPI); así como el Acuerdo A/072/16, por el cual se crea la Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental (UTAG); en relación a su solicitud de acceso a la información, la cual dirigió específicamente a la Fiscalía General de la República (FGR), consistente en:

**Señalar, en el ámbito de sus facultades y a través de las unidades administrativas competentes:*

A) Denuncias por delitos fiscales

1. Cuántas denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o requisito de procedibilidad equivalente se interpusieron por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación durante el periodo comprendido del 1 de enero de 2015 al 8 de mayo de 2023;

2. Cuántas de esas denuncias, querellas o requisito equivalente fueron interpuestas durante el periodo comprendido del 1 de enero al 8 de mayo de 2023;

3. Cuántas sentencias condenatorias y absolutorias se han conseguido durante los mismos periodos (1 de enero de 2015 a 8 de mayo de 2023, y 1 de enero a 8 de mayo de 2023), por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación y cuántos de esos procesos han terminado mediante procedimiento abreviado, acuerdo reparatorio o suspensión condicional del proceso.

B) Denuncias por encubrimiento fiscal

1. Cuántas denuncias se interpusieron por el delito de encubrimiento contemplado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, durante el periodo comprendido del 1 de enero de 2015 al 8 de mayo de 2023;

2. Cuántas de esas denuncias, en su caso, fueron interpuestas durante el periodo comprendido del 1 de enero al 8 de mayo de 2023;

3. Cuántas sentencias condenatorias y absolutorias se han conseguido durante los mismos periodos (1 de enero de 2015 a 8 de mayo de 2023, y 1 de enero a 8 de mayo de 2023), por el delito de encubrimiento contemplado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación y cuántos de esos procesos han terminado mediante proceso abreviado, acuerdo reparatorio o suspensión condicional del proceso.

C) Denuncias por encubrimiento fiscal de contadores públicos inscritos

1. Cuántas denuncias se interpusieron por el delito de encubrimiento por parte de contador público inscrito, contemplado en el artículo 96, fracción III del Código Fiscal de la Federación, durante el periodo comprendido del 1 de enero de 2022 al 8 de mayo de 2023;

2. Cuántas de esas denuncias, en su caso, fueron interpuestas durante el periodo comprendido del 1 de enero al 8 de mayo de 2023;

3. Cuántas sentencias condenatorias y absolutorias se han conseguido durante los mismos periodos (1 de enero de 2022 a 8 de mayo de 2023, y 1 de enero a 8 de mayo de 2023), por el delito de encubrimiento por parte de contador público inscrito, contemplado en el artículo 96, fracción III del Código Fiscal de la Federación y cuántos de esos procesos han terminado mediante proceso abreviado, acuerdo reparatorio o suspensión condicional del proceso.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, *52 (55) 5346 – 0000 Ext. 505427 www.gob.mx/fgr



FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/003983/2023
Asunto: Respuesta a solicitud de información.

En primer lugar, resulta oportuno precisar que los delitos que se identifican en su solicitud corresponden a delitos previstos en Código Fiscal de la Federación (CFF). En ese contexto, tiene relevancia manifestar que esta FGR únicamente puede responder lo relacionado con delitos del orden federal, en términos de lo dispuesto por el artículo 51, fracciones I y IV de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (LOPJF), cuando se actualiza cualquiera de los siguientes supuestos:

- Los delitos estén previstos en leyes federales y en tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República;
- El delito se refiera a los señalados en los artículos 2 a 5 del Código Penal Federal;
- Aquellos en que la Federación sea sujeto pasivo;
- Los cometidos por una persona servidora pública o empleada federal, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas;
- Los perpetrados en contra del funcionamiento de un servicio público federal o en menoscabo de los bienes afectados a la satisfacción de dicho servicio, aunque éste se encuentre descentralizado o concesionado;
- Todos aquéllos que ataquen, dificulten o imposibiliten el ejercicio de alguna atribución o facultad reservada a la Federación; o
- Cuando se ejerza la facultad de atracción.

Aunado a lo anterior, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 93 menciona que cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en ese 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.

Por lo tanto, se hace de su conocimiento que en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 133 de la LFTAIP, su solicitud fue turnada para su atención a la unidad administrativa que pudiera resultar competente, en virtud de ser la encargada de administrar los sistemas estadísticos institucionales, la cual, después de precisar que en dichas bases de datos no es posible identificar la información de su interés con el desglose solicitado; remitió la siguiente información considerando que el área trabaja con cortes mensuales, por lo tanto; cuando se recibió la petición únicamente contaba con datos hasta el mes de abril de 2023:

A) Denuncias por delitos fiscales

1. Cuántas denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o requisito de procedibilidad equivalente se interpusieron por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación durante el periodo comprendido del 1 de enero de 2015 al 8 de mayo de 2023:

Se localizó el registro del inicio de **21,820** expedientes de investigación iniciados por delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

2. Cuántas de esas denuncias, querellas o requisito equivalente fueron interpuestos durante el periodo comprendido del 1 de enero al 8 de mayo de 2023:

Se ubicaron **475** expedientes iniciados de enero a abril de 2023.



Oficio No. FGR/UTAG/DG/003983/2023

Asunto: Respuesta a solicitud de información.

3. Cuántas sentencias condenatorias y absolutorias se han conseguido durante los mismos periodos (1 de enero de 2015 a 8 de mayo de 2023, y 1 de enero a 8 de mayo de 2023), por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación y cuántos de esos procesos han terminado mediante procedimiento abreviado, acuerdo reparatorio o suspensión condicional del proceso.

Se hace de su conocimiento que esa información, deberá ser solicitada al **Consejo de la Judicatura Federal**, sujeto obligado que tiene a su cargo la administración del **Poder Judicial de la Federación**, toda vez que este es el órgano **jurisdiccional federal competente** para conocer de los delitos del orden federal para, en su caso, **imponer las penas mediante resoluciones en forma de sentencias condenatorias y/o absolutorias**, de conformidad con los artículos 104, fracción I, de la **CPEUM**; y 51 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (**LOPJF**).

De manera que, **la autoridad judicial es la facultada para emitir resoluciones en forma de sentencias** y autos, toda vez que dictan sentencia para decidir en definitiva y poner término al procedimiento penal y autos. Refuerza lo anterior lo previsto en el artículo 67 del Código Nacional de Procedimientos Penales (**CNPP**) (para el caso del **sistema penal acusatorio**), que establece:

"Artículo 67. Resoluciones judiciales

***La autoridad judicial pronunciará sus resoluciones en forma de sentencias** y autos. Dictará sentencia para decidir en definitiva y poner término al procedimiento y autos en todos los demás casos. Las resoluciones judiciales deberán mencionar a la autoridad que resuelve, el lugar y la fecha en que se dictaron y demás requisitos que este Código prevea para cada caso."*

*También se requiere conocer **cómo fueron identificados los presuntos culpables** de falsificación de billetes y*

Por lo tanto, en caso de considerarlo pertinente se le sugiere realizar esta pregunta al consejo de la judicatura federal, misma que puede realizar a través de la siguiente dirección electrónica:

<http://www.plataformadetransparencia.org.mx/web/guest/sac>

B) Denuncias por encubrimiento fiscal

*1. Cuántas denuncias se interpusieron por **el delito** de encubrimiento **contemplado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación**, durante el periodo comprendido **del 1 de enero de 2015 al 8 de mayo de 2023**;*

Se localizó el registro del inicio de **1** expediente de investigación iniciado por el delito previsto en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación.

*2. Cuántas de esas denuncias, en su caso, fueron interpuestas durante el periodo comprendido del **1 de enero al 8 de mayo de 2023**;*

Se ubicaron **0** expedientes iniciados de enero a abril de 2023.

*3. Cuántas sentencias condenatorias y absolutorias se han conseguido durante los mismos periodos (3. **Cuántas sentencias condenatorias y absolutorias** se han conseguido durante los mismos periodos (1 de enero de 2015 a 8 de mayo de 2023, y 1 de enero a 8 de mayo de 2023), por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación y **cuántos de esos procesos han terminado mediante procedimiento abreviado, acuerdo reparatorio o suspensión condicional del proceso.***



Oficio No. FGR/UTAG/DG/003983/2023
Asunto: Respuesta a solicitud de información.

Se reitera la respuesta otorgada en el numeral 3 del apartado A), toda vez que, el **órgano jurisdiccional** es el único constitucionalmente **facultado para juzgar los hechos con apariencia de delito y fallar los tipos penales mediante la emisión de sentencias**, de acuerdo a lo previsto en el artículo 104, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

C) Denuncias por encubrimiento fiscal de contadores públicos inscritos

1 Cuántas denuncias se interpusieron por el delito de encubrimiento por parte de contador público inscrito, contemplado en el artículo 96, fracción III del Código Fiscal de la Federación, durante el periodo comprendido del 1 de enero de 2022 al 8 de mayo de 2023:

Se localizó **0** registros del periodo del 2015 a abril de 2023.

2 Cuántas de esas denuncias, en su caso, fueron interpuestas durante el periodo comprendido del 1 de enero al 8 de mayo de 2023:

3 Cuántas sentencias condenatorias y absolutorias se han conseguido durante los mismos periodos (1 de enero de 2022 a 8 de mayo de 2023, y 1 de enero a 8 de mayo de 2023), por el delito de encubrimiento por parte de contador público inscrito, contemplado en el artículo 96, fracción III del Código Fiscal de la Federación y cuántos de esos procesos han terminado mediante proceso abreviado, acuerdo reparatorio o suspensión condicional del proceso

Al reportar **0** registros en el numeral 1 del presente apartado, no es posible que se desprenda información para los puntos 2 y 3.

Todo lo anteriormente expuesto, encuentra soporte en los Criterios de interpretación identificados con la clave de control **SO/003/2017 y SO/018/2013** emitidos por el Pleno del Órgano Garante en materia de transparencia y acceso a la información pública, mismos que establecen:

No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la LFTAIIP, señalan que **los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre.** Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.

Respuesta igual a cero. No es necesario declarar formalmente la inexistencia. **En los casos en que se requiere un dato estadístico o numérico, y el resultado de la búsqueda de la información sea cero, éste deberá entenderse como un dato que constituye un elemento numérico que atiende la solicitud, y no como la inexistencia de la información solicitada.** Por lo anterior, en términos del artículo 42 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, el número cero es una respuesta válida cuando se solicita información cuantitativa, en virtud de que se trata de un valor en sí mismo.

Si derivado de la respuesta a su solicitud de información le surge alguna duda, puede acudir a esta Unidad de Transparencia y Apertura Gubernamental, ubicada en Av. Insurgentes #20, Colonia Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc, CP. 06700, Ciudad de México; llamar al teléfono (55) 5346 0000, extensión 507922 o 501628; o bien, escribirnos al correo electrónico leydetransparencia@pgr.gob.mx, en donde con gusto le atenderemos. Sin otro particular, reciba un cordial saludo.

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, +52 (55) 5346 – 0000 Ext. 505427 www.gob.mx/fgr



FGR
FISCALÍA GENERAL
DE LA REPÚBLICA

FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
UNIDAD DE TRANSPARENCIA Y APERTURA GUBERNAMENTAL

Oficio No. FGR/UTAG/DG/003983/2023
Asunto: Respuesta a solicitud de información.

ATENTAMENTE
UNIDAD DE TRANSPARENCIA
Y APERTURA GUBERNAMENTAL
FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Va. Bo. LIC MA/CC
Elaboró: GSG/JECC

Av. Insurgentes No. 20, de la Glorieta de Insurgentes, Col. Roma Norte, Alcaldía Cuauhtémoc,
CDMX, CP 06700, *52 (55) 5346 – 0000 Ext. 505427 www.gob.mx/fgr

5

Anexo 3

Información sobre sentencias por delitos fiscales de 2015 a junio de 2023



PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN
CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL

CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL.
COORDINACIÓN GENERAL DE PLANEACIÓN INSTITUCIONAL.
DIRECCIÓN GENERAL DE GESTIÓN JUDICIAL.

"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

OFICIO CJF/COGEPI/DGGJ/STG/6422/2023
Ciudad de México, 11 de agosto de 2023

Lic. Valeria Soberanis Kurczyn
Secretaria para el Trámite de Solicitudes de
Acceso a la Información.
P r e s e n t e

En atención al oficio UT/STSAI/2082/2023-330030423005013-JL, por el que solicita se atienda la petición contenida en éste, hago de su conocimiento que de una búsqueda en la base de datos del Sistema Integral de Seguimiento de Expedientes (SISE), por *"fecha sentencia o fin de instancia"* para los Juzgados de Distrito, y *"fecha sentencia procedimiento abreviado"* o *"fecha del fallo"* para los Centros de Justicia Penal Federal, todos ellos de la República Mexicana y en el periodo comprendido del **primero de enero de dos mil quince al treinta de junio de dos mil veintitrés**, donde el *"sentido sentencia o fin de instancia"*, *"sentido sentencia procedimiento abreviado"* o *"sentido del fallo"* sea *"condenatoria"* o *"absolutoria"*, y que en los campos *"género(s) de delito(s) no catalogado(s)"*, *"tipo de delito(s) específico(s)"* o *"modalidades del delito no catalogadas"* contengan *"artículos 96, 102, 105, 108, 109 y 113-Bis del Código Fiscal de la Federación"*, se obtuvieron los resultados que se detallan en el archivo que se envía al correo electrónico oficial dtsai@correo.cjf.gob.mx.

Cabe destacar que los datos proporcionados pueden tener variación por las actualizaciones o correcciones en los registros que realizan los órganos jurisdiccionales en el sistema.

Sin otro motivo, le expreso las seguridades de mi atenta consideración.

Atentamente

-firmado electrónicamente-
Mtro. Christian D. Amézquita González
Secretario Técnico A de la
Dirección General de Gestión Judicial

Actividad	Nombre de la persona servidora pública	Cargo
Elaboró	Mtro. Saúl Angulo Bravo	Subdirector de Área

TRANSPARENCIA

Volante interno
17283/2023

Página 1 de 1

FKtrrPGQKJ32jsBk6j7KtiBvZByzUKpUbxRCwLVA=

Escanee para acceder
a la información adjunta:

