

ANÁLISIS JURÍDICO-PENAL DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

LEGAL-CRIMINAL ANALYSIS OF ARTICLE 108 OF THE FEDERAL TAX CODE



Idalia Patricia Espinosa Ieal¹

Sumario. I. Introducción; II. Bien jurídico; III. Tipo básico; III.1. Tipo objetivo; III.2. Tipo subjetivo; IV. Excusas absolutorias; V. Penas; VI. Tipos calificados; VII. Conclusiones; VII. Bibliografía.

Resumen: El presente artículo examina el delito de defraudación fiscal en el marco del Código Fiscal de la Federación (CFF) de México, a partir de un análisis jurídico–dogmático que atiende tanto a sus elementos constitutivos como al bien jurídico protegido —la Hacienda Pública— y a las modalidades específicas de comisión previstas por la legislación. Se estudian las consecuencias jurídicas y sanciones derivadas de su configuración típica, con especial énfasis en las reformas recientes que incorporan supuestos de simulación laboral, outsourcing y conductas vinculadas a la corrupción. Asimismo, se retoman aportaciones doctrinales y criterios jurisprudenciales que han delimitado la aplicación práctica de este delito, destacando la tensión entre la necesidad de garantizar la recaudación tributaria, la función de solidaridad social que sustenta el sistema impositivo y el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes. Finalmente, el trabajo ofrece una reflexión crítica sobre el papel de la defraudación fiscal en la política criminal mexicana y en la protección del orden económico.

Palabras clave: Defraudación fiscal, delito tributario, derecho penal económico, política criminal.

¹ Doctora en Derecho por la Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, España. Profesora Asociada del Departamento de Español en Hankuk University of Foreign Studies, Corea del Sur, correo electrónico: espinosayoo@hufs.ac.kr

Abstract: This article examines the crime of tax evasion within the framework of Mexico's Federal Tax Code (CFF), based on a legal-dogmatic analysis that addresses both its constituent elements and the legally protected asset—the Public Treasury—as well as the specific forms of commission provided for by law. The article examines the legal consequences and penalties derived from its typical configuration, with special emphasis on recent reforms that incorporate cases of work simulation, outsourcing, and conduct linked to corruption. It also examines doctrinal contributions and jurisprudential criteria that have defined the practical application of this crime, highlighting the tension between the need to guarantee tax collection, the social solidarity function that underpins the tax system, and respect for the fundamental rights of taxpayers. Finally, the article offers a critical reflection on the role of tax evasion in Mexican criminal policy and in the protection of the economic order.

Keywords: Tax evasion, tax crime, economic criminal law, criminal policy.

I. INTRODUCCIÓN

El delito de defraudación fiscal constituye una de las figuras más relevantes dentro del derecho penal tributario en México, al ubicarse en el centro de la tensión entre la potestad recaudatoria del Estado y la obligación constitucional de los contribuyentes de sostener el gasto público. Su estudio no solo implica un análisis de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), sino también una reflexión dogmática sobre el bien jurídico protegido, los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal y las diversas modalidades de comisión que el legislador ha incorporado a lo largo del tiempo.

Desde la perspectiva doctrinal, la tesis patrimonialista ha señalado que los delitos fiscales, al igual que los patrimoniales clásicos, tutelan directamente la Hacienda Pública o el Erario Público. No obstante, la complejidad actual de la defraudación fiscal revela que su trascendencia va más allá del simple menoscabo patrimonial, pues incide en la política económica, en la equidad del sistema tributario y en la confianza social en las instituciones.

La regulación contenida en el artículo 108 del CFF contempla una serie de supuestos que configuran la defraudación fiscal, entre ellos la simulación de pérdidas inexistentes, el uso de datos falsos, los esquemas indebidos de subcontratación o la deducción de erogaciones vinculadas a actos de corrupción. Estas hipótesis reflejan la evolución del tipo penal, el cual ha pasado de sancionar únicamente conductas tradicionales de engaño frente a la autoridad a abarcar esquemas complejos de evasión con repercusiones laborales, económicas y sociales.

El presente trabajo tiene por objeto examinar la estructura jurídica de este delito a partir de sus elementos dogmáticos, de la doctrina y la jurisprudencia aplicables, así como de las reformas legislativas recientes que han robustecido su tipificación. Se busca ofrecer una visión integral que permita comprender tanto la función del bien

jurídico protegido como los desafíos que plantea la política criminal en materia fiscal, destacando la necesidad de equilibrio entre la eficacia recaudatoria y el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

II. BIEN JURÍDICO EN LOS DELITOS FISCALES

En el presente análisis del delito de defraudación fiscal, se adopta como punto de partida la tesis patrimonialista, que identifica como bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en el marco de los delitos fiscales.

La tesis patrimonialista sostiene que los delitos fiscales, como la defraudación fiscal, protegen el patrimonio de la Hacienda Pública o el Erario Público², al igual que los delitos contra la propiedad privada protegen bienes individuales. Según esta postura, la conducta ilícita del contribuyente genera un enriquecimiento indebido al evadir el pago de tributos, afectando la financiación de los servicios públicos, aunque doctrinalmente se debate si la obligación fiscal debe medirse por equivalencia de beneficios o por solidaridad social³.

Aunque la defraudación fiscal comparte elementos de engaño y perjuicio con el delito de estafa, no puede considerarse una forma de estafa⁴, ya que su impacto va más allá del patrimonio individual, afectando la política fiscal y económica del país y el cumplimiento de un deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público⁵. Diversos autores españoles sostienen que la protección patrimonial en este delito corresponde a intereses supraindividuales, relacionados con la economía nacional y el orden económico⁶. Así, el bien jurídico protegido en la defraudación fiscal es el patrimonio de la Hacienda Pública, reflejado en la recaudación tributaria de las diferentes figuras fiscales del sistema⁷.

III. TIPO DE INJUSTO DEL TIPO BÁSICO

La legislación mexicana, no contempla a la defraudación fiscal dentro del Código Penal; siendo por tanto una figura especial por estar contenida en una ley diferente a la legislación penal común.

² Rivera Silva, Manuel. *“Derecho Penal Fiscal”*. Editorial Porrúa. México. 1984. Página 7. Este autor sostiene que los delitos fiscales afectan solamente al Fisco porque dañan el tesoro público.

³ Bajo Fernández, M/ Bacigalupe, Silvina. *“Derecho Penal Económico”*, Editorial Centros de estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2001, pág. 218.

⁴ Bajo Fernández, Miguel, op. cit., pág. 219.

⁵ Bajo Fernández, Miguel. *“Manual de Derecho penal, parte especial”*, 2ª edición. Cap. I. NM 13; Cap. XVI, NM. Editorial Ceudra, Madrid. 1992. Págs.16 y ss.

⁶ Muñoz Conde, Francisco, *“Derecho penal”*, parte especial, décimo quinta edición, revisada y puesta al día. Tirant lo Blanch libros. Valencia, 2004. Pág. 1038. Bajo Fernández/Bacigalupe, S. *“Delitos contra la Hacienda Pública”*, Ed. Ceura, Madrid. 2000. Córdoba Roda. “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública”, *La Ley*, no° 4886, 17-9-1999. Morales Prats. “Artículos 305, 308 y 310”, en AAVV comentarios a la PE del Derecho Penal, Pamplona, 1966. Terradillo Bosco. *“Derecho Penal de la empresa”*. Madrid. 1995. Boix Reix, *“Los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”*, Valencia. 2000. Rodríguez Mourullo y otros. *“Comentarios al Código Penal”*, Madrid. 1997.

⁷ Muñoz Conde, F. Loc. cit.

El Código Fiscal Federal está estructurado con VI Títulos los cuales son los siguientes: I. Disposiciones generales, II. Derechos y obligaciones de los contribuyentes, III. Facultades de las autoridades fiscales, IV. *Infracciones y delitos fiscales*, V. Procedimientos administrativos, y, por último, VI. El juicio contencioso administrativo.

El título IV que contempla a “las infracciones y los delitos fiscales” se divide en dos capítulos y el capítulo II prevé a los delitos fiscales, circunscribiéndolos entre los artículos 92 al 115 y precisamente en el art. 108 se tipifica a la defraudación fiscal, describiéndola en los siguientes términos: “*Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal...*”⁸

III.1. TIPO OBJETIVO

Los elementos objetivos del tipo están constituidos por elementos que pueden ser percibidos por los sentidos, los cuales caracterizan la acción típica como el autor, la acción, medios y formas de comisión, resultado, objeto material, etc.; es lo susceptible de ser apreciado por el simple conocimiento de la descripción de la conducta o el hecho de que puede ser materia de imputación y de responsabilidad penal, esto es, son los elementos que se pueden constatar científico - naturalmente.

También, son elementos del tipo objetivo los procesos, estados y referencias, relacionadas con la conducta que a su vez constituyen modalidades de la misma, cuando forman parte de la hipótesis normativa. Las modalidades a que se hace referencia suelen ser las calidades en los sujetos del delito (activo y pasivo), referencias temporales, espaciales, medios de comisión y referencias al objeto material⁹.

En el delito de defraudación fiscal, el tipo legal se presenta como una descripción de la conducta humana, donde, el tipo señala el efecto o el resultado material de la acción u omisión (defraudar al fisco), donde se hace referencia a los sujetos (activo y pasivo, contribuyente-fisco federal), a los medios de comisión específicamente requeridos para su realización (engaño, aprovechamiento de errores), además de referirse a modalidades de la propia acción que forman parte del tipo (omisión total o parcial del

⁸“... La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita. El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes: I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$2,236,480.00. II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$2,236,480.00 pero no de \$3,354,710.00. III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$3,354,710.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento...”

⁹ Díaz Aranda, Enrique, “*Derecho Penal parte general*”, Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 196.

pago de contribuciones, obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal), por lo que se expondrán por separado.

La descripción de la conducta típica en la defraudación fiscal es el acto de defraudar, misma que se encuentra implícita en la descripción del tipo; es decir, lo que define a la conducta típica de este delito es el engaño que no se da cuando no se paga sin dicha finalidad o intención. Por ejemplo, el perjuicio provocado al fisco federal con la defraudación fiscal mediante el engaño, requiere de la realización de maniobras falaces susceptibles de inducir a error a la autoridad hacendaria, por lo que se podrá deducir que la conducta omisiva en el pago tributario en perjuicio del fisco, se efectúa con el fin de hacer creer a la autoridad hacendaria que no se tiene la obligación de realizar dicho pago.

A. Sujetos del delito

Como presupuesto del delito de defraudación fiscal es necesaria la existencia de la relación jurídico - tributaria, de donde surge la figura del sujeto activo y sujeto pasivo. Es sujeto activo del delito fiscal, solamente el que debe cumplir con las obligaciones fiscales¹⁰, con lo que nos encontramos ante un delito especial. Quienes pueden estar obligadas al cumplimiento del pago del tributo son los contribuyentes (entendido en sentido amplio toda persona física y moral, no solamente quienes estén registrados en el RFC¹¹) y los responsables solidarios de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 del CFF¹².

Y como sujeto pasivo de la defraudación fiscal, el titular del bien jurídico es el fisco federal, representado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31, fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que establece que a ésta le corresponde cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los

¹⁰ Muño Conde, F., op. cit., pág. 1039.

¹¹ Bien sabido por todos es que, toda persona física o moral están obligados a contribuir con el gasto público, por lo que cualquier persona es contribuyente, no solamente es contribuyente el que se dé de alta en hacienda ante el RFC. Por ejemplo, si una persona física que no está registrada en el RFC (no contribuyente) crea una sociedad mercantil fantasma, para aparentar cierta actividad inexistente y utiliza facturas falsas para acreditar el IVA en cantidad mayor al pagado que supuestamente realiza la empresa para después tramitar ilícitamente la devolución de dicho impuesto, constituyendo la defraudación fiscal. En este caso la persona física que constituye la sociedad no está registrado en hacienda, y la empresa creada jurídicamente no existe, sin embargo, toda persona física o moral está obligada constitucionalmente a pagar impuestos por lo que cualquiera es contribuyente; y en este preciso caso aún y cuando no se esté inscrito ante hacienda se configura la conducta puesto que hay un encuadramiento en la conducta típica del delito en estudio.

¹² “Art. 26 del CFF: Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones. II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos. III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión...”

términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

B. Objeto material

El objeto material en el delito de defraudación fiscal, se puede enunciar de la siguiente manera: a) Las contribuciones que se deben declarar, b) Los diferentes bienes muebles o inmuebles adquiridos (que en este caso, será el ocultamiento de los bienes adquiridos para evitar que Hacienda descubra su existencia), c) Documentos fiscales falsos (facturas, contratos o cualquier otro documento todos ellos, cuyo contenido se encuentre alejado de la realidad, es decir, falsos) y d) El contenido de los documentos fiscales falsos.

C. Comportamiento típico

El comportamiento típico del delito contenido en el artículo 108 del CFF consiste en defraudar al fisco federal, siendo sus elementos: 1. el engaño, 2. el aprovechamiento de errores.

C.1. El engaño

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, engañar es dar a la mentira apariencia de veracidad. Por engaño, descrito dentro del artículo 108 del CFF, debe entenderse que es la alteración de la realidad en algo que se hace, dice o expresa sin necesidad de un determinado interlocutor. La voluntad del sujeto activo va dirigida a no pagar ni total ni parcialmente una contribución y la autoridad hacendaria debe percibir la omisión de pago como si fuera lícito, es decir, el sujeto obligado a pagar el tributo debe hacerle creer a la Hacienda Pública que sí cumplió con las obligaciones fiscales, cuando en realidad no lo hizo.

Es decir, el fraude fiscal se caracteriza porque el sujeto activo externa su conducta con el ánimo de inducir a error a las Autoridades Hacendarias encargadas de las funciones fiscales mediante el uso de artificios, maquinaciones, maniobras, simulaciones, disimulaciones, enredos, trampas, artimañas, mentiras, ardides, tretas, falacias, mendicidades, argucias o falsedades, con la finalidad de eludir el pago de contribuciones o de recibir un beneficio ilegal; en el entendido de que si por olvido, ignorancia, descuido o desorden contable no se hace el pago de contribuciones sin el uso del engaño no se configura la conducta típica.

En apoyo a lo anterior se menciona la siguiente tesis aplicable al caso: “DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA. La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión”. No. Registro: 236,078. Tesis aislada. Materia: Penal.

Séptima Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 57 Segunda Parte. Tesis: Página: 17”.

Por lo tanto, cuando se presenta la situación de que un contribuyente por olvido o falta de capacidad de pago, omite realizar de forma parcial o total el pago provisional o definitivo sin utilizar los medios comisivos del engaño ni haber aprovechado errores respecto a la autoridad fiscal, no se tipifica el delito de defraudación fiscal.

La conducta engañosa en la defraudación fiscal es requisito *sine qua non* para su tipificación; es decir, pretender convencer a las Autoridades Hacendarias de que el Contribuyente no tiene obligación de pagar contribución alguna o bien, ocultar o modificar el hecho generador del tributo con la finalidad de no pagar impuestos¹³.

C.2. Aprovechamiento de errores

El aprovechamiento del error a diferencia del engaño no induce, no provoca, ni motiva en ninguna forma para que el sujeto pasivo tenga una percepción equivocada de la realidad. La víctima por sí misma tiene una falsa apreciación de la realidad, y debido al error en que se encuentra le entrega al victimario algún bien o algún derecho que le pertenece, por lo que el ofensor ilícitamente, conociendo la realidad de los hechos, se beneficia en perjuicio de la víctima¹⁴.

El artículo 108 del Código Fiscal Federal establece que: “*Comete el delito de defraudación fiscal quien con...aprovechamiento de errores...*”

El concepto de error recae en la autoridad hacendaria y provoca que ésta realice un acto que no realizaría en caso de conocer la verdad, lo que le permite al sujeto activo del delito obtener un beneficio que no le corresponde, perjudicando al fisco federal.

Orellana Wiarco manifiesta que el Fisco en el aprovechamiento del error por sí solo supone una realidad equivocada y a consecuencia de su error entrega cantidades que legalmente no está obligado a entregar, mientras que el autor del delito recibe dicho beneficio con conocimiento de causa¹⁵.

El aprovechamiento del error de la autoridad hacendaria por parte del sujeto activo del delito, se puede presentar principalmente cuando Hacienda realiza el pago de devoluciones equivocadamente o en exceso, por concepto del IVA o de cualquier impuesto, y el sujeto activo del delito no aclara el error en que se encuentra la Autoridad obteniendo un beneficio que no le corresponde tener, perjudicando al fisco federal.

D. Resultados alternativos no acumulativos a producir con la conducta típica

¹³ Rodríguez Mourullo, Gonzalo. “*Presente y futuro del delito fiscal*”, Cuadernos Civitas. Madrid. 1974. Pág. 67.

¹⁴ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. “*El delito de defraudación fiscal*”, ensayo dogmático jurídico penal, 2ª edición, Ed. Porrúa. 2004. Págs. 101- 119.

¹⁵ *Ibidem*.

1) Obtención de un beneficio indebido y 2) omisión total o parcial del pago de contribuciones.

D.1 Obtención de un beneficio indebido

Dentro de la redacción del artículo 108 del Código Fiscal Federal, no se especifica lo que se debe de entender por “obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, ni tampoco expresa los casos en los cuales se presenta dicha situación.

El término indebido de dicha frase, contiene un elemento normativo del tipo penal que con cierta regularidad utilizan nuestros legisladores; el alcance que tiene esta expresión es que se debe acreditar cuál es el marco normativo del beneficio – para conocer cuándo es debido el beneficio obtenido- y comparar con él al caso concreto, acreditando que se está o no dentro del encuadramiento normativo

Sin embargo, el penúltimo párrafo de la fracción II, del artículo 76 de Código Fiscal Federal, dispone los casos en los cuales se considera que se obtiene un beneficio indebido, siendo los siguiente: 1. Cuando se tramita y obtiene una devolución indebida, a la que no se tiene derecho, 2. Cuando se tramita y obtiene una devolución en cantidad mayor de la que corresponda. 3. Cuando se realiza un acreditamiento indebido, al que no se tiene derecho. 4. Cuando se realiza un acreditamiento en cantidad mayor de la que corresponda. 5. Cuando se realiza una compensación indebida, a la que no se tiene derecho. 6. Cuando se realiza una compensación en cantidad mayor de la que corresponda¹⁶.

D.2. Omisión total o parcial del pago de contribuciones

La omisión total o parcial de contribuciones es otra modalidad de la conducta ilícita absolutamente independiente y distinta a la descrita anteriormente, sin embargo, ambas modalidades van encaminadas a ocasionar un perjuicio al fisco federal, así mismo, la omisión total como la omisión parcial de pago de contribuciones deben ser realizadas por el sujeto activo con el uso de engaños o de aprovechamiento de errores de la autoridad fiscal.

Por lo anterior, se sostiene que por no pagar o no pagar parcialmente las contribuciones no provoca que el contribuyente obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal por haber realizado dicha omisión. Contamos con dos modalidades distintas las cuales implican ejercer un perjuicio al fisco federal, como uno de los elementos del tipo penal¹⁷.

El pago de contribuciones que no se realiza ya sea total o parcial a que se refiere la

¹⁶ Ponce Rivera, Alejandro. “*Responsabilidad Fiscal Penal*, de socios, directivos, contadores, empleados y representantes legales de las personas morales. Cómo proteger nuestro patrimonio y nuestra libertad, mediante el conocimiento y respeto de las reglas del juego en materia fiscal. Editorial Calidad ISEF, México, 1992, pág. 59.

¹⁷ En este mismo sentido Alejandro Ponce Rivera en “*Nueva responsabilidad fiscal penal*”, ediciones fiscales ISEF, México. 2000, págs.103-120.

defraudación fiscal consiste, según el segundo párrafo del artículo 108 del CFF, en los pagos provisionales o definitivos o al impuesto del ejercicio fiscal.

D.3. Resultado consumativo

La consumación del tipo penal de la defraudación fiscal se efectúa en el momento en que se produce el perjuicio a la Hacienda Pública¹⁸.

Se requiere no solo la presencia de la conducta de engañar a la autoridad o aprovecharse del error de la misma, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido, sino que, además se requiere la materialización en un resultado, siendo el de causar un perjuicio al Fisco Federal.

El alcance del perjuicio típico en el delito de defraudación fiscal, aparece efectivamente en la disminución de ingreso en la recaudación, pero hay situaciones en las que Hacienda concretamente realiza las devoluciones indebidas que en sí representa una verdadera reducción del patrimonio del Erario Público¹⁹.

Por nuestra parte opinamos que, previo a la comisión de la conducta típica, por el uso de engaños o aprovechar errores de hacienda, se ejerza cualquiera de las dos modalidades de la conducta típica (omisión total o parcial de pago de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, ambas con perjuicio del fisco federal), puede haber dos momentos consumativos de la defraudación fiscal, los cuales serían: 1. Se produce el perjuicio en el momento preciso en que el contribuyente presenta su declaración fiscal²⁰ definitiva (la cual contiene un ingreso omitido contabilizado a través del uso de maquinaciones engañosas para aparentar que está bien realizada y no pagar lo que le corresponde), ante la oficina autorizada por la SHCP, que generalmente es una institución bancaria y ésta a su vez recibe y sella dicha documentación, y 2. En el momento en que Hacienda paga²¹ (en el caso de las devoluciones indebidas) o cuando ésta concede el beneficio fiscal (de forma indebida también, en descuentos en la imposición a ciertas empresas por su actividad o giro, por ser de reciente creación o por el número de empleados, etc.).

III.2. TIPO SUBJETIVO

El ámbito subjetivo del tipo de injusto en general contempla a la imprudencia o al dolo y sus elementos especiales que deben darse en el sujeto activo, como son el cognitivo y el volitivo.

¹⁸ En este mismo sentido, Bajo Fernández, M./ Bacigalupo Silvina. “*Derecho penal económico*” Ed. Ram Areus, Madrid, 2001, página 248.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Millán González, Arturo. “*Defraudación fiscal 2001*”, preguntas y respuestas estudio teórico práctico de este delito y argumentos para la defensa del acusado, ediciones fiscales ISEF, México, 2001, página 145.

²¹ Bajo Fernández, M. / Bacigalupo, Silvina. “*Derecho Penal económico*”, Editorial Ram Areus, Madrid 2001, página 249.

En la Legislación Penal Federal Mexicana, en el artículo 8, se establece que la conducta delictuosa solo puede ser realizada mediante dolo o imprudencia, dicho numeral a la letra dice: “*Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente*”.

El tipo de defraudación fiscal exige el elemento subjetivo del dolo, porque éste se encuentra adherido al *animus defraudandi* del sujeto criminal y aunque no lo dice expresamente el CFF, la doctrina penal y la jurisprudencia sostienen que este delito no se puede cometer en forma imprudente, por lo que se encuentra excluida la culpa en este tipo penal; por otra parte, del término “*defraudare*” se desprende que es la realización de una acción u omisión que provienen del dolo y no de la culpa²².

De acuerdo con la definición de dolo que brinda el ordenamiento jurídico-penal mexicano, se entiende que obra dolosamente quien tiene el conocimiento de realizar una conducta prohibida o reprochable por la sociedad y aun así, continúa con el desarrollo de la misma, queriendo, aceptando o previendo como muy posibles los resultados que su conducta criminal pueda producir²³.

Doctrinalmente se sostiene que los elementos constitutivos del dolo son el conocimiento de las circunstancias del hecho delictuoso (elemento intelectual o cognitivo) y la voluntad de querer o de aceptar la realización de una conducta reprochable por la sociedad (elemento volitivo). Por lo que, el sujeto criminal debe tener conciencia de la situación en la que actúa y debe reconocer que la conducta que lleva a cabo es delictuosa. Por ejemplo, en la defraudación fiscal, quien haga uso de engaños o aproveche errores de la autoridad hacendaria, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido perjudicando al fisco federal, debe ser consciente de sus actos, es decir, saber lo que hace y querer hacerlo.

Ahora bien, dependiendo de la mayor o menor intensidad de los elementos constitutivos del dolo (elemento intelectual y elemento volitivo), se produce dolo directo o dolo eventual. En el dolo directo, el autor del delito quiere realizar el resultado o la acción típica, por ejemplo, en la defraudación fiscal hay dolo directo cuando un contribuyente sabiendo que hace uso de maquinaciones para engañar al fisco haciéndole creer que los impuestos a pagar son menos de los que realmente le corresponde pagar; decide hacerlo, con lo que manifiesta el querer o tener la voluntad de realizar la conducta dolosa y ocasionar el resultado típico o desearlo. En el dolo eventual el sujeto no busca el resultado, sino que lo acepta, aunque sea con

²² Muñoz Conde, Francisco, “*Derecho Penal*” parte especial, decimoquinta edición, revisada y puesta al día. Tirant lo Blanch libros, Valencia, 2004, pág. 1043.

²³ Artículo 9 del Código Penal Federal: “Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.”

desagrado o con disgusto²⁴.

“En el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo la eventual realización²⁵”.

En la defraudación fiscal, la conducta que se lleva adelante para su comisión es requisito *sine qua non* la presencia del dolo, ya que, al utilizar el engaño, por medio de maquinaciones o artificios, ante una autoridad fiscal con la finalidad de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, necesariamente se actúa de mala fe, es decir, con dolo directo, por lo que persigue no pagar impuestos perjudicando al Fisco. Así mismo, se requiere de la conducta dolosa cuando el contribuyente se aprovecha del error en que se encuentra el Servicio de Administración Tributaria (SAT), para obtener un beneficio que no le corresponde causándole un perjuicio.

Como ya se dijo el dolo es un elemento del tipo penal y para admitir su tipificación, la hacienda y el MPF (Ministerio Público Federal) deben fundamentar y motivar cómo es que el contribuyente actuó dolosamente, por lo que las actuaciones realizadas por estas autoridades deben estar dirigidas a señalar y deducir si efectivamente se obró con el conocimiento y la voluntad de realizar los elementos del tipo objetivo, para determinar si se ha configurado el delito de defraudación fiscal.

A nuestro juicio, al hablarse de engaño o defraudación parece requerirse un especial ánimo defraudatorio y por tanto el dolo directo debe realizar dicha conducta.

Por otra parte, el aspecto negativo del elemento intelectual del dolo es el error, ya sea error de tipo vencible o invencible. En cuanto al error sobre la deuda tributaria y otras obligaciones de carácter fiscal, deben considerarse como error de tipo. Quien cree por error invencible que no está obligado a pagar, no sólo actúa atípicamente, sino que tampoco tiene consciencia de la antijuridicidad de su hacer, mientras que si el caso se tratara de un error vencible determina una imprudencia que no es punible en la defraudación fiscal, esa conducta solamente dará lugar a sanciones meramente administrativas; obviamente que para su acogimiento y credibilidad será necesario deducir mediante el contexto, profesión y circunstancias personales del contribuyente que desconocía sus obligaciones tributarias, aunque hubiera podido conocerlas si se hubiera informado mejor²⁶.

IV. EXCUSAS ABSOLUTORIAS

La ley prevé el no ejercicio de la acción penal, para el caso en que se hubiere omitido

²⁴ Muñoz Conde, Francisco. *“Derecho Penal, parte general”*, sexta edición revisada y puesta al día. Editorial Tirant lo Blanch libros, Valencia, 2004. Pág. 271

²⁵ Muñoz Conde, Francisco. *“Teoría General del Delito”*, segunda edición. Editorial TEMIS, Bogotá Colombia, 1999. Pág. 45.

²⁶ Muñoz Conde, Francisco, Op. Cit. Pág. 1043.

total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, aún y cuando se hayan generado cualquiera de las dos circunstancias anteriores, pero siempre y cuando medie el arrepentimiento expresado a través del pago espontáneo con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

De lo anterior se desprende que se está en presencia de una causa de impunidad o de excusa absolutoria, porque es lo que permite que un acto típico, antijurídico, imputable a un sujeto culpable, no se aplique pena por ser de utilidad pública.

V. PENAS POR LA COMISIÓN DE LA DEFRAUDACION FISCAL

Las penas aplicables en el delito básico de defraudación fiscal es la de prisión, pero su duración dependerá de la cantidad defraudada, siendo sus parámetros los siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de **\$2,236,480.00**.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de **\$2,236,480.00** pero no de **\$3,354,710.00**.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de **\$3,354,710.00**.

De lo anterior se desprende que se castiga con pena de prisión a quien cometa el delito de defraudación fiscal aún y cuando el monto de lo defraudado sean fracciones de peso, y apegado a la letra de la ley, se concluye que el fisco federal mexicano no permite que el contribuyente se quede con centavos que no le corresponden porque de lo contrario le aplica la pena de prisión. Consideramos que se deberían manejar parámetros mínimos, para que en caso de no superar la cifra solamente se castigara con multas y así evitar la prisión por cantidades mínimas.

Por otra parte, el citado artículo señala que *“cuando la cantidad defraudada no se pueda determinar, la pena será de tres meses a seis años de prisión”*, pero si se está en imposibilidad de determinar la cuantía o monto de lo supuestamente defraudado, esta cantidad bien puede ser “cero”; y ante la duda, es decir, si existe la imposibilidad de comprobar el “cuerpo del delito”, no existe delito que perseguir, luego entonces ¿cómo aplicar pena de prisión?, cuestión que nos lleva a considerar que resulta inconstitucional la redacción de dicho párrafo, ya que violenta las garantías individuales.

Hemos de señalar que, si el monto de lo defraudado es restituido inmediatamente y

en una exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un 50%²⁷. En la mayoría de los casos, la defraudación fiscal se castiga de forma cualificada porque se utiliza alguno de los medios que se mencionan en las hipótesis de cualificativas, las cuales serán analizadas más adelante. La conducta cualificada es penada con un 50% mayor de la conducta delictiva simple

De acuerdo a la ley, para determinar el monto de lo defraudado y la penalidad correspondiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones, lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales; en la práctica se determina de forma separada cada tipo de contribución omitida en un mismo ejercicio fiscal, es decir, un año, y posteriormente se le adicionan los accesorios y multas procedentes, por lo que finalmente se obtiene un total, que de no mediar impugnación por parte del sujeto activo, se convierte en un crédito fiscal exigible por la autoridad respecto a su pago.

Por otra parte, cabe mencionar que no habrá libertad bajo caución en delitos de defraudación fiscal considerados graves, es decir, los que se cometan con alguna de las modalidades previstas en el artículo 108 del CFF como cualificativas, de conformidad con el artículo 194 del Código federal de procedimientos penales.²⁸

VI. TIPOS CALIFICADOS

Cuando el legislador prevé una agravación específica en la pena del tipo básico, aparecen los tipos cualificados; la cualificativa es un factor que se integra al delito fiscal de forma accesoria o eventual, cuyo sentido puede presentarse o no, esto es, no constituye uno de los elementos estructurales del tipo penal básico; en el sexto párrafo del artículo 108 del CFF se establece lo siguiente:

“...El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

²⁷ Artículo 108 del CFF.

²⁸ CFPP, artículo 194.- Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes: ... VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes: ... 2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados.

- c) *Manifiestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.*
- d) *No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
- e) *Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*
- f) *Manifiestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.*
- g) *Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones”.*
- h) *Declarar pérdidas fiscales inexistentes.*
- i) *Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo.*
- j) *Simular una prestación de servicios profesionales independientes a que se refiere el Título IV, Capítulo II, Sección IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de sus trabajadores.*
- k) *Deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o de cualquier forma obtener un beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción, entre ellos las erogaciones consistentes en dar, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos o terceros, nacionales o extranjeros, en contravención a las disposiciones legales”.*

Conforme a lo establecido en la legislación penal, la calificativa en el delito de defraudación fiscal, incrementa la pena señalada en el tipo básico, con una mitad más.

Por otra parte, las calificativas en la defraudación fiscal se refieren a circunstancias que ocurren antes de que el delito de defraudación se consume, entendido así de acuerdo con la expresión “se originen” contenida en la redacción del artículo 108 del Código Fiscal Federal.

De lo anterior se desprende que, al interpretarse la norma *a contrario sensu*, los actos (tales como engañar a la autoridad o aprovecharse del error de la misma) que se realicen después de que se consume el delito de defraudación fiscal, que aún y cuando encuadren en las diversas hipótesis de calificativas, no pueden configurarla porque no les es aplicable el término exigido en la redacción de calificativa “se origine”.

Comencemos por analizar las calificativas del delito de defraudación fiscal:

a) “Usar documentos falsos”

El precepto se refiere a que los documentos utilizados para sustentar la declaración fiscal, no concuerden con la realidad, es decir, que sean apócrifos, por ejemplo: Si generamos un documento simulando que ha sido creado por un notario y lo presento

a hacienda, entonces habrá falsedad y engaño y, por ello, precisamente por ello es por lo que habrá cualificación.

Dichos documentos falsos deben ser utilizados antes de la consumación del delito, así como resultar ser un elemento accesorio al delito fiscal, debido a que la expresión “se origine”, requiere que el uso de los documentos falsos tenga una relación causa-efecto con el engaño y éste con la omisión de pago total o parcial de contribuciones. Pues si el contribuyente hace uso de documentos falsos *post factum*, después de consumado el delito no opera la calificativa.

Si el tipo básico habla de engañar y el tipo cualificado de hacerlo utilizando documentos falsos, esa utilización de documentos falsos distingue el tipo cualificado del básico y justifica la aplicación de la mayor pena, ya que no todo engaño conlleva y requiere que se usen documentos falsos.

“b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces”.

El término “reiterar” de acuerdo con el significado del Diccionario de la Real Academia Española quiere decir “volver a decir o hacer algo”, sin embargo, la misma expresión en nuestro país tiene otro sentido, ya sea por cuestiones culturales o de costumbre y por reiterar entendemos que es aquello que se repite varias veces o con cierta regularidad y no lo que se realiza por segunda vez o más veces.

Por lo que coincidimos con las consideraciones del Maestro Mario Alberto Torres López, en el sentido de que, *“la conducta que reiteradamente omite la expedición de comprobantes fiscales, debe tener repercusión solo en un mismo ejercicio fiscal y no durante un período de cinco años como indica el Código de la materia; debido a que el término “se origine” referente a la calificativa de la defraudación fiscal, consiste en el enlace de causa-efecto entre la no expedición de instrumentos fiscales y la omisión de pago, porque el Código Fiscal de la Federación en su numeral 108 señala que los montos defraudados se calculan por ejercicios fiscales o en plazos menores referentes a los pagos provisionales²⁹”*.

De lo anteriormente expuesto, se infiere que la reiteración de la conducta referida, debe limitarse exclusivamente dentro de un mismo ejercicio fiscal, es decir dentro de un año calendario, para que exista certidumbre a los contribuyentes y pueda configurarse la calificativa con mayor justicia al realizarse en este campo.

“c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de

²⁹ Torres López, Mario Alberto. *“Teoría y práctica de los delitos fiscales”*, Ed. Porrúa, México, 2005. Pág. 156.

contribuciones que no le correspondan”.

Recordemos que el engaño es un elemento estructural del tipo penal básico, y en este inciso se elevan a accesorio del tipo penal, por lo que, resulta jurídicamente incongruente, que se pretenda agravar una conducta delictiva con el mismo elemento esencial de la conducta típica básica.

La calificativa que versa: *~manifestar datos falsos~* sólo podría entrar en juego cuando fuere un engaño diferente al engaño constitutivo del tipo básico, cosa que es imposible de ocurrir.

Pero además cabe lanzar al aire la siguiente pregunta ¿Qué justifica que este tipo de engaños tenga mayor pena que otros? Y al no haber una respuesta pues resulta lógico pensar que este tipo calificado carece de sentido.

“d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales ...”

El no hacer se refiere a la omisión total, pero interpretando la norma en forma extensiva se puede deducir que el hacer parcial es también una forma de omitir, por lo que el contribuyente que no lleve o que lleve en forma parcial los sistemas o registros de contabilidad a que esté obligado conforme a las disposiciones fiscales, su conducta encuadra en la calificativa analizada, por lo que se considera correcta y justa la aplicación de esta medida al caso concreto

“e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas”

Esta calificativa se entiende por el tercero que actúa para el Estado. Por ejemplo: el banquero que se queda con lo que el contribuyente entrega en pago de sus tributos y no lo entrega al Estado. Otro ejemplo, tenemos al empleador que retiene impuesto a sus trabajadores pero que no lo entrega al Estado. Parece que el hecho de que aquí se dañe también al contribuyente, que ve como sus cantidades retenidas no son ingresadas en Hacienda, hace que la conducta realizada por el retenedor se haga merecedora de una mayor pena.

“f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan”

Este supuesto tipifica la defraudación mediante un uso indebido de la compensación fiscal. Se sanciona la falsedad en la información proporcionada al fisco, pues con ello se altera el saldo a favor o el derecho a compensar. En la práctica, este tipo penal evita que el contribuyente utilice indebidamente créditos fiscales inexistentes o improcedentes, lesionando directamente la recaudación. El núcleo de antijuridicidad es la afectación patrimonial al Erario por disminución ilegítima de la obligación tributaria.

“g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones”

Aquí se amplía la protección a cualquier supuesto donde se usen datos falsos para obtener acreditamientos fiscales (por ejemplo, de IVA) o reducciones en la base gravable. Es un tipo abierto que abarca maniobras simuladas como facturas falsas o acreditamientos inexistentes. La conducta presenta una clara similitud con el fraude, pero en contexto tributario, ya que mediante engaño se busca disminuir la carga impositiva real.

Los incisos f) y g) describen calificativas que al igual que alguna de las anteriores, se considera, que son parte de los elementos básicos del delito y no accesorias; debido a que la utilización de datos falsos es sinónimo de engaño y éste es uno de los elementos básicos del delito fiscal. Además, que la forma en que se obtiene un beneficio indebido de acuerdo con lo citado en el apartado de ese nombre es precisamente obtener devoluciones, compensaciones o acreditamientos, por lo que resulta ser parte del elemento básico del tipo básico de la defraudación fiscal, y en este orden de ideas resulta inconstitucional e ilógico pretender utilizar como calificativa la misma conducta que ya forma parte de la integración del tipo básico del delito fiscal³⁰.

“h) “Declarar pérdidas fiscales inexistentes”

La declaración de pérdidas ficticias constituye un mecanismo recurrente de evasión. El legislador tipifica de forma autónoma esta conducta, consciente de su gravedad en materia de ISR, donde puede tener repercusiones plurianuales (arrastre de pérdidas). Jurídicamente, la creación artificiosa de pérdidas no solo afecta la recaudación del ejercicio en curso, sino que impacta ejercicios posteriores, generando un efecto acumulado de defraudación.

“i) Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo”

Este inciso responde a la reforma en materia de outsourcing y subcontratación, incorporando al ámbito penal fiscal las prácticas de evasión mediante esquemas simulados de contratación. El legislador sanciona no solo el engaño al fisco, sino también la afectación al régimen laboral y de seguridad social, considerando estas maniobras como defraudación agravada por su impacto social. La punibilidad obedece a que tales esquemas suelen encubrir salarios, evadir cuotas obrero-patronales y alterar la base gravable del ISR e IVA.

“j) Simular una prestación de servicios profesionales independientes a que se refiere el Título IV, Capítulo II, Sección IV de la Ley del ISR, respecto de sus trabajadores”.

³⁰ En este mismo sentido Torres López, Mario Alberto. *“Teoría y práctica de los delitos fiscales”*, Ed. Porrúa, México, 2005, p. 157 y sig.

Se criminaliza la simulación de relaciones laborales como si fueran servicios independientes. Esta práctica, común en esquemas de evasión, busca trasladar obligaciones fiscales y de seguridad social al trabajador, afectando simultáneamente al fisco y al trabajador mismo. El bien jurídico lesionado es doble: por un lado, la recaudación tributaria; por otro, los derechos laborales y de seguridad social. La incorporación de este supuesto en 2021 refleja un endurecimiento de la política criminal tributaria frente a la simulación de nóminas.

“k) Deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o de cualquier forma obtener un beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción...”

Este inciso introduce un puente normativo entre derecho fiscal y legislación anticorrupción. Se sanciona al contribuyente que pretende obtener un beneficio tributario derivado de actos prohibidos, como sobornos a servidores públicos o pagos ilegales. La relevancia radica en que se reconoce que tales erogaciones, además de constituir delitos de corrupción, no deben generar efectos fiscales. El legislador busca cerrar la puerta a la “deducibilidad del soborno” y reforzar la persecución de la corrupción con consecuencias fiscales y penales.

Los anteriores incisos h) a k), reflejan la ampliación del tipo penal de defraudación fiscal, alineando la política criminal con prácticas recientes de evasión y simulación. Se observa una tendencia de expansión tipológica, que incorpora no solo conductas tradicionales de engaño (datos falsos, pérdidas inexistentes), sino también esquemas complejos de evasión ligados al outsourcing y a la corrupción.

VII. CONCLUSIONES

El estudio del delito de defraudación fiscal en México evidencia que su configuración jurídica responde a la necesidad de proteger el patrimonio de la Hacienda Pública como bien jurídico de naturaleza supraindividual, en la medida en que garantiza el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La evolución legislativa³¹ y doctrinal ha permitido precisar los elementos objetivos y subjetivos del tipo, distinguiendo con claridad el engaño y el aprovechamiento de errores como núcleos de la conducta típica, así como la exigencia de dolo directo en su comisión.

Las reformas recientes al artículo 108 del Código Fiscal Federal reflejan una política criminal expansiva orientada a sancionar no solo la evasión tradicional, sino también prácticas más sofisticadas como la simulación de servicios especializados, la subcontratación indebida o la deducción de erogaciones vinculadas a actos de corrupción. Estos supuestos confirman la tendencia a fortalecer la tutela penal de la

³¹ Espinosa Leal, I. Evolución legislativa de la defraudación fiscal. *Archivos de Criminología Seguridad Privada y Criminalística*, año 3, vol. VI enero-julio 2016.

Hacienda Pública frente a esquemas de evasión complejos que afectan la recaudación y distorsionan el orden económico.

En este sentido, la defraudación fiscal no puede ser entendida únicamente como un fraude patrimonial al Estado, sino como un ilícito que atenta contra la equidad, la eficiencia del sistema tributario y la confianza en las instituciones. La correcta delimitación dogmática del tipo penal, acompañada de una aplicación proporcional de las sanciones, resulta indispensable para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y la eficacia de la política fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- Bajo Fernández, Miguel. *“Manual de Derecho penal, parte especial”*, 2ª edición. Editorial Ceudra, Madrid. 1992.
- Bajo Fernández, Miguel. en colaboración con Bacigalupo, Silvina. *“Derecho penal económico”*. Ed. Ram Areus. Madrid. 2001.
- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo, S. *“Delitos contra la Hacienda Pública”*, Ed. Ceura, Madrid. 2000.
- Boix Reix, *“Los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”*, Valencia. 2000.
- Código Federal de Procedimientos Penales, Diario Oficial de la Federación, México.
- Código Fiscal Federal, Diario Oficial de la Federación, México.
- Código Penal Federal, Diario Oficial de la Federación, México.
- Córdoba Roda. “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública”, *La Ley*, no° 4886, 17-9-1999.
- Díaz Aranda, Enrique. “Derecho Penal parte general”, Editorial Porrúa. México. 2004.
- Espinosa Leal, Idalia Patricia. Evolución legislativa de la defraudación fiscal. *Archivos de Criminología Seguridad Privada y Criminalística*, año 3, vol. VI enero-julio 2016.
- Millán González, Arturo. *“Defraudación Fiscal 2001”*, Preguntas y respuestas, estudio teórico y práctico de este delito y argumentos para la defensa del acusado. Ediciones fiscales ISEF. Tercera edición. México, 2001.
- Morales Prats. *“Artículos 305, 308 y 310”*, en AAVV comentarios a la PE del Derecho Penal, Pamplona, 1966.
- Muñoz Conde, Francisco. *“Derecho Penal”* parte especial, décimo quinta edición, revisada y puesta al día, Tirant Lo Blanch libros, Valencia, 2004.
- Muñoz Conde, Francisco. *“Derecho Penal”* parte general, Tirant Lo Blanch, sexta edición, Valencia, 2004.
- Muñoz Conde, Francisco. *“Teoría General del Delito”*, 2ª. ed., Editorial TEMIS, Colombia, 1999.
- Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *“El delito de defraudación fiscal, ensayo dogmático”*

- jurídico penal*", 2ª edición, editorial Porrúa, México, 2004.
- Ponce Rivera, Alejandro. "*Responsabilidad Fiscal Penal, de socios, directivos, contadores, empleados y representantes legales de las personas morales. Cómo proteger nuestro patrimonio y nuestra libertad, mediante el conocimiento y respeto de las reglas del juego en materia fiscal*". Editorial Calidad ISEF, México, 1992.
- Ponce Rivera, Alejandro. "*Nueva Responsabilidad Fiscal Penal*". Ediciones ISEF, México, 2000.
- Rivera Silva, Manuel. "*Derecho Penal Fiscal*". Editorial Porrúa. México. 1984.
- Rodríguez Mourullo, Gonzalo. "*Presente y futuro del delito fiscal*", Cuadernos Civitas. Madrid. 1974.
- Rodríguez Mourullo y otros. "*Comentarios al Código Penal*", Madrid. 1997.
- Terradillo Bosco. "*Derecho Penal de la empresa*". Madrid. 1995.
- Torres López, Mario Alberto. "*Teoría y práctica de los delitos fiscales*", Ed. Porrúa, México, 2005.