

## Análisis del Amparo Directo en Revisión 2666/2020 como precedente judicial sobre el derecho de las víctimas a la reparación de daño y su aplicación en materia fiscal

Pedro Alejandro FERRAL CID<sup>1</sup>

### Sumario

I. *Introducción*. II. *Reparación del daño, Amparo Directo en Revisión 2666/2020*. III. *Reparación del daño, aplicación en materia fiscal*. IV. *La SHCP como víctima del delito*. V. *Reparación del daño*. VI. *Conclusiones*. VII. *Fuentes de información*.

### Resumen

El precedente judicial 2666/2020<sup>2</sup> sobre el derecho de las víctimas a la reparación del daño, de acuerdo con la Ley de Amparo, debe sentar las bases, criterios o guías interpretativas necesarias, para que otros jueces puedan resolver asuntos futuros, con base en el principio anglosajón *stare decisis*, de esta forma, las interpretaciones presentes servirán para casos posteriores y, además, permitirán responder a las nuevas circunstancias del mundo cambiante, sobreponiéndose sobre cuestiones constitucionales tanto nacionales como internacionales.

Surge así el cuestionamiento si, ¿dicho precedente será aplicable también a la materia fiscal?

### Abstract

Judicial precedent 2666/2020 on the right of victims to reparation for damage, in accordance with the Amparo Law, must establish the necessary bases, criteria or interpretative guides, so that other judges can resolve future issues based on the principle Anglo-Saxon *stare decisis*, in this way the present interpretations will serve for later cases and will also allow responding to the new circumstances of the changing world, overlapping both national and international constitutional issues. Does this raise the question of whether said precedent will also be applicable to tax matters?

<sup>1</sup> Abogado fiscal corporativo con 25 años de experiencia. Socio Fundador del Despacho MFB Asesores Corporativos, S.C. Con estudios de: Licenciatura en Derecho por la UNAM; Maestría en Derecho Fiscal y Administrativo por la Barra Nacional de Abogados; Especialista en Derecho Constitucional por la UNAM; y Doctorante por el Centro Carbonell.

<sup>2</sup> *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época, Libro 4, agosto de 2021, t. IV, p. 3483, Registro digital 44105.

### Palabras Clave

Derechos humanos. Víctima. Delito. Reparación del daño. Autoridades fiscales. Condena. Taxatividad.

### Key Words

Human rights. Victim. Crime. Damage Repair. Fiscal authorities. Sentence. Taxativity.

## I. INTRODUCCIÓN

Aunque el *precedente judicial* ha sido incorporado en nuestra reforma constitucional de 11 de marzo de 2021, la sentencia emitida por la Primera Sala, por el Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, es considerada como el primer precedente judicial con número de registro 44105, de la Undécima Época, que se enfoca en resolver tres puntos torales:

1. El análisis del Artículo 30, párrafo primero del Código Penal del Estado de México (CP Edo Mex), en cuanto a si limita el derecho de las víctimas a recibir una reparación del daño;
2. Se analiza el Artículo 204 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), si viola los principios de seguridad y certeza jurídica al establecer como oposición para la procedencia del procedimiento abreviado, que no se está de acuerdo con el monto de la reparación de daño;
3. Se analiza si viola la característica de oralidad y principios de inmediación, publicidad y contradicción del proceso penal acusatorio, el Artículo 476 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP) cuando establece los supuestos para llevar a cabo la audiencia de alegatos aclaratorios sobre los agravios.

En el presente trabajo analizaremos el precedente judicial sobre el primer punto de la sentencia, conformado por el derecho de la víctima a recibir la reparación del daño y comparativamente su aplicación a la materia fiscal teniendo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) como víctima u ofendido.

Como método de estudio, primero veremos los puntos esenciales de la sentencia del Amparo Directo en Revisión 2666/2020, sobre el derecho de las víctimas a la reparación del daño; posteriormente analizaremos, desde el Código Fiscal de la Federación (CFF), la equiparación como víctima u ofendido intentada por el legislador para con la SHCP y su deficiente reparación del daño, a efecto de determinar si el precedente también es aplicable a los delitos en materia fiscal contemplados en diverso Código.

## II. REPARACIÓN DEL DAÑO, AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2666/2020

En cuanto al primer punto, la Primera Sala analizó el tema de la reparación del daño en materia penal, que es constitutiva de una pena o sanción pública impuesta al imputado mediante sentencia, cuya determinación y cuantificación se rige por los principios de integridad, efectividad y proporcionalidad aplicables.

De esta forma, su base es el Artículo 20<sup>3</sup>, apartado C, fracción IV, de la Constitución Federal, el cual establece que necesariamente debe darse lugar a una reparación del daño en el proceso penal, cumpliendo dos funciones: una social en carácter de pena; y una función privativa de resarcir la afectación ocasionada a la víctima del delito. Que se genera cuando se emite la sentencia condenatoria y constituye una pena que estima la responsabilidad del sujeto activo (responsabilidad subjetiva) y la responsabilidad civil (responsabilidad objetiva) y ausente el elemento subjetivo.

En diverso criterio, el Amparo Directo en Revisión 2384/2013, la Primera Sala resolvió que, la reparación del daño es una consecuencia jurídica para el sujeto responsable penalmente de la comisión de un delito, teniendo el Ministerio Público el solicitar se imponga la sanción y el órgano judicial está obligado a imponer con sustento en los hechos y circunstancias probadas en el juicio penal y que se sustenten en la propia sentencia.

El resarcimiento efectivo de la reparación del daño a favor del ofendido se sustenta en la Ley General de Víctimas, que contempla dentro de los puntos más importantes: como víctima a las personas físicas que hayan sufrido algún daño o menoscabo económico como consecuencia de la comisión de un delito. Teniendo como víctimas indirectas a los familiares o aquellas personas físicas a cargo de la víctima directa que tengan una relación inmediata con ella; la calidad de víctima se adquiere con la acreditación del daño o menoscabo de los derechos en los términos establecidos por la misma Ley, con independencia del resultado judicial; por daño, toda una serie de descripciones específicas con alcance desde la vida hasta la pérdida de bienes económicos presentes y futuros derivados precisamente de la comisión del delito; y por hecho victimizante, los actos u omisiones que dañan,

---

<sup>3</sup> Artículo 20. "... La reparación del daño es una sanción aplicable por la comisión de delitos, cuya responsabilidad es atribuible a la persona declarada responsable de la comisión del hecho delictivo del que derive"

menoscaban o ponen en peligro los bienes jurídicos o derechos de una persona convirtiéndola en víctima.

En ese mismo sentido, la Ley General de Víctimas establece que las víctimas tienen derecho a un recurso judicial adecuado y efectivo, que se realice una debida investigación del delito, que el autor sea enjuiciado y a obtener una reparación del daño que debe ser de forma expedita, proporcional y justa en el proceso penal, pero la reparación tiene como características que debe ser oportuna, plena, diferenciada, transformadora, integral y efectiva por el daño sufrido como consecuencia del delito.

Así, la reparación del daño, como pena pecuniaria, constituye la plena restitución, siempre que sea posible, consistente en el restablecimiento de la situación anterior a la comisión del delito y, de no ser posible, mediante la toma de medidas necesarias para reparar las consecuencias que las infracciones produjeron, como es el pago de una indemnización como compensación.

Por lo tanto, la reparación del daño es distinto de la multa, y la primera no se fija de acuerdo con límites de montos mínimos y máximos de punibilidad, sino que depende de los hechos que se prueben durante las actuaciones judiciales y la imposición de la sanción de acuerdo a la conducta ilícita cometida, como serían la reparación material, moral, física o psicológica.

De este modo, la Primera Sala establece que se infieren las siguientes notas sustanciales de la reparación del daño: *a)* como sanción constituye una punición pública consistente en la devolución de la cosa con motivo de la comisión del delito o el pago de su precio, la indemnización del daño material y moral causado, y resarcimiento de los perjuicios derivados; *b)* la reparación será fijada por los jueces según el daño a reparar y de acuerdo con las pruebas del proceso; *c)* en delitos que afectan la vida y la integridad personal, el monto no podrá ser menor al que resulte de la aplicación de las disposiciones relativas a la Ley Federal del Trabajo; *d)* en caso de fallecimiento de la víctima, la reparación será para las personas que dependan económicamente de él o sus derechohabientes.

De esta forma, cuando analiza el Artículo 30, párrafo primero del CP Edo Mex, en el caso de lesiones y no existan pruebas que acrediten el daño causado, el juez para fijar el monto de la reparación, lo hará tomando como base el doble de la tabulación de indemnizaciones que fija la Ley Federal del Trabajo y el salario mínimo general más alto del Estado.

De igual forma, la Primera Sala, en el Amparo Directo en Revisión 4646/2014, analizó lo que se refiere al daño patrimonial o material y daño moral, entendiendo por el primero, en forma general, todas las pérdidas económicas efectivamente sufridas y los desembolsos realizados en atención al daño, intereses patrimoniales. Por daño moral, como la lesión a un derecho, a un simple bien o interés de carácter no pecuniario, intereses extrapatrimoniales, pero en ambos casos pueden ser presentes o futuros.

Así, es necesario demostrar cuál es el grado de intensidad de la afectación o la entidad del daño, que cobra relevancia al momento de determinar la cuantía de la indemnización. Para poder llevar a cabo esta situación, es necesario considerar las reglas que fija el Artículo 26 del CP Edo Mex, cuando establece que la reparación del daño debe ser plena, efectiva, proporcional a la gravedad del daño causado y a la afectación del desarrollo integral de la víctima u ofendido, y según la naturaleza del delito de que se trate. Debe contemplar el restablecimiento de las cosas al estado en que se encontraban antes de cometerse el delito, así como la restitución del bien obtenido por el delito, el deterioro y menoscabo, o de los derechos afectados.

En el caso de las lesiones, deben tomarse en cuenta los gastos de los tratamientos que haya tenido la víctima como producto de la consecución del delito, así como la afectación laboral o escolar sufrida, todo de conformidad con los medios de prueba obtenidos durante el proceso.

Cuando se trate de supletoriedad conforme a la Ley Federal del Trabajo, la Primera Sala en el Amparo en Revisión 3166/2015, estableció que la misma se configura con los siguientes elementos: *a)* la norma penal que contiene la descripción de la conducta considerada como delito; *b)* la norma penal que establece las penas aplicables; y *c)* las restantes normas que comprenden consecuencias jurídicas de la actualización de los presupuestos jurídicos previamente enumerados, entre los que se encuentra la determinación de la pena por reparación del daño derivado de la comisión del delito.

En esos términos, la supletoriedad del Artículo 30, párrafo primero del CP Edo Mex, es conforme a la Ley Federal del Trabajo, y se presenta cuando no se encuentra acreditado en autos el monto del daño material. Fijado atendiendo a los salarios que deja de percibir la víctima, ya sea permanente o durante un tiempo determinado. De esta forma, el precepto citado debe leerse en conjunto con el

Artículo 26 del CP Edo Mex, con la finalidad de acatar lo establecido por la Constitución en su numeral 20 sobre la reparación del daño.

### III. REPARACIÓN DE DAÑO, APLICACIÓN EN MATERIA FISCAL

El 17 de junio de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se reforman diversas disposiciones en materia penal, conocido como "Miscelánea Penal", dentro de las cuales se contempló al Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación (CFF), que en la parte que nos interesa sobre nuestro estudio de la víctima (primer párrafo) y la reparación del daño (octavo párrafo) establece lo siguiente:

Texto anterior a la Reforma	Texto Vigente
<p>Artículo 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:</p>	<p>Artículo 92. La <i>Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i> tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.</p> <p><i>(Párrafo adicionado)</i></p> <p>Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:</p>
<p>–Sin referencia–</p>	<p>Para efectos de la <i>condena a la reparación del daño</i>, la <i>autoridad competente</i> deberá considerar la <i>cuantificación</i> referida en este Artículo, incluyendo la <i>actualización</i> y los <i>recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal</i> a la fecha en la que se dicte dicha condena.</p> <p><i>(Párrafo adicionado)</i></p>

Como observamos, en el primer párrafo, tenemos que la SHCP en los delitos fiscales y juicios relacionados al CFF, será considerada como *víctima u ofendida* y cuando se habla de la *reparación del daño*, la autoridad o juez deberá considerar el impuesto con su actualización y recargos, pero sobre la base determinada por la SHCP.

A partir de estos dos supuestos, es que ahora desarrollaremos la segunda parte del estudio, para determinar si la SHCP puede ser considerada como “*víctima*,” y posteriormente en la reparación del daño.

#### IV. LA SHCP COMO VÍCTIMA DEL DELITO

Que el legislador haya considerado a la SHCP como víctima u ofendida, estimo que desde el inicio crearon un conflicto entre leyes, como sería el propio CFF y la Ley General de Víctimas (LGV), que se adecúa al principio de taxatividad que, de acuerdo con la SCJN, impone al legislador la obligación de elaborar las normas penales con un grado de precisión razonable, pero no absoluta, de tal forma que no se incurra en arbitrariedad<sup>4</sup>.

De esta forma, señala Ponce, citando a Ferrajoli, que: “el principio de estricta legalidad, no basta con que los delitos y las penas estén previstos en una ley formal y material, sino que esta debe ser además suficientemente clara, precisa y taxativa, de tal suerte que sus destinatarios puedan conocer, con un grado de previsibilidad razonable, qué conductas están efectivamente prohibidas y cuáles no”<sup>5</sup>.

Partamos que, al darle a la SHCP la calidad de víctima se hace posible, por una parte, que pueda acudir al juicio de amparo cuando se trate de delitos fiscales, algo que estaba limitado por la jurisprudencia emitida por la Primera Sala<sup>6</sup>, que

<sup>4</sup> Amparo Directo en Revisión 4503/2018, donde determinó que el elemento normativo “*persona detenida*” contenida en un tipo penal no genera inseguridad jurídica en sus destinatarios.

<sup>5</sup> Ponce Núñez, Carlos G., y Kohn Espinosa, Guillermo, *Las garantías penales en el Derecho Constitucional Mexicano*, México, Centro de Estudios Constitucionales-SCJN-Tirant lo Blanch, 2023, p. 66.

<sup>6</sup> Ver tesis 1a./J. 109/2005: “IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SE ACTUALIZA CUANDO LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN SU CARÁCTER DE AUTORIDAD, RECLAMA DEL AGENTE DEL MINISTERIO PÚBLICO DE LA FEDERACIÓN LA DETERMINACIÓN DE NO EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL,” registro 176988; y tesis 1a./J. 28/2014: “SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. NO TIENE EL CARÁCTER DE TERCERO PERJUDICADO EN EL JUICIO DE AMPARO CUANDO EL ACTO RECLAMADO CONSISTE EN EL AUTO DE TÉRMINO CONSTITUCIONAL DICTADO POR ALGUNO DE LOS DELITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 92, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,” registro 2006530.



establecía la improcedencia de la autoridad hacendaria para acudir al juicio de amparo, aún cuando lo hiciera mediante la comparecencia ante el Ministerio Público, porque no lo hacía en carácter de particular sino de autoridad fiscal y al amparo de sus facultades establecidas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Así, podríamos considerar que pudiera ser una cuestión primigenia dotar a la SHCP del carácter de víctima para que goce de una amplitud jurídica de protección más amplia a su actuación y, en consecuencia, tenga plena facultad de darle seguimiento a los delitos fiscales en el nuevo sistema acusatorio, al reconocerle su condición de sujeto procesal, pero, además, para que la SHCP sea sujeto de la reparación del daño como víctima a la emisión de la sentencia.

Sin embargo, se debe advertir que el legislador contempló a la institución como víctima u ofendida, pero jurídicamente deben de considerarse ambos términos distintos, ya que, en primer lugar, no puede ser víctima y tampoco podrá ser considerada como ofendida al no ser el titular de los bienes jurídicos tutelados en dichos delitos.

La víctima en el sistema acusatorio es uno de los elementos del delito –se trata de una persona física o moral– que sufre de la acción o de las consecuencias de la infracción. Pero de acuerdo con el desarrollo de la ciencia de la victimología, la víctima está enfocado a la persona jurídica –física o moral– que sufre el perjuicio, el daño o perjuicios derivados de la acción delictiva, con una connotación económica<sup>7</sup>.

Así cuando se analiza la LGV, en ella claramente se establece en su Artículo 4o., que se considera “*víctima directa*” a la *persona física*, que ha sufrido algún daño o menoscabo económico, físico, mental, emocional, o en general cualquiera puesta en peligro o lesión a sus bienes jurídicos o derechos como consecuencia de la comisión de un delito o violaciones a sus derechos humanos. Considerando como “*víctima indirecta*” a los familiares o aquellas personas que tengan una relación inmediata con ella.

Cuando se habla de las personas jurídicas, *morales* o *colectivas*, considera el propio Artículo 4o. como tales solo a los *grupos, comunidades u organizacio-*

<sup>7</sup> Márquez Cárdenas, Álvaro E., “La victimología como estudio. Redescubrimiento de la víctima para el proceso penal”, *Prolegómenos. Derechos y Valores*, vol. XIV, núm. 27, enero-junio de 2011, pp. 27-42. Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia, pp. 29-40. Revisado el 20 de enero 2023, disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=87619038003>.



*nes sociales* que hubieran sido afectadas en sus derechos, intereses o bienes jurídicos colectivos como resultado de la comisión de un delito o la violación de derechos.

Como podemos observar, la LGV en ningún momento asimila o contempla como persona jurídica moral al Estado o a una institución federal como la SHCP como víctima. Esto tienen una razón importante de ser, ya que la víctima es considerada por la doctrina internacional como una persona –individual o colectiva– que se encuentra en desventaja y ha sufrido un daño físico, inclusive lesiones físicas o mentales, sufrimiento emocional, pérdida financiera o menoscabo sustancial de sus derechos fundamentales, como consecuencia de acciones u omisiones que violen la legislación penal<sup>8</sup>.

Robustece el criterio anterior cuando Shelton<sup>9</sup> cuestiona: ¿quién tiene derecho a reclamar una reparación? Y, ¿quién es considerado víctima? Sobre ese aspecto, en su capítulo séptimo señala que, víctima es toda persona cuyo derecho ha sido violado en los mismos términos que la Declaración de la ONU. Pero apunta que la identificación y/o reconocimiento de quiénes son víctimas no siempre resulta obvia, cuando se trate de conflictos armados, masacres o violaciones masivas. Considero que siempre hace alusión a las personas físicas ya sea en lo individual o colectivas, pero no así cuando se trate de un colectivo en referencia al Estado.

Esto tiene incluso una razón de ser, porque si analizamos el Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es precisamente el propio Estado, a cargo de sus autoridades y dentro del ámbito de sus competencias, quienes tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos. Así, es el Estado a quien le corresponde prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley y los tratados internacionales. Por tanto, cabe cuestionar, ¿cómo podemos estimar al Estado, como ente colectivo, al que se le han violado sus derechos fundamentales con la omisión de pago de impuestos por el sujeto pasivo,

<sup>8</sup> Ver la Declaración sobre los principios fundamentales de justicia para las víctimas de delitos y del abuso de poder de la ONU. Revisado el 25 de enero de 2023, disponible en: <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/declaration-basic-principles-justice-victims-crime-and-abuse>.

<sup>9</sup> Shelton, Dinah, *Remedies in international human rights law*, Oxford, Oxford University Press, 2015: Part III, Procedural Issues, Chapter 7, Who may claim redress.

para que pueda ser considerado como víctima? Y entonces también surge otra disyuntiva, no tendría el Estado, mediante la SHCP, de cuidar y velar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos en atención al primero constitucional.

Cuestiones que no podríamos considerar a la SHCP como representante del Estado, en carácter de víctima, porque tiene los elementos económicos necesarios para actuar dentro del marco de sus atribuciones otorgadas por la Ley Orgánica, lo que le quita ese carácter.

Para confirmar lo anterior, en la propia LGV, en su Artículo 6o., fracción IX, se establece como *hecho victimizante* a los actos u omisiones que dañan, menoscaban o ponen en peligro los bienes jurídicos o derechos de una “persona” convirtiéndola en víctima. Donde nuevamente vuelve a hablar de la persona física –en lo individual– o colectiva en los términos establecidos en el Artículo 4o.

Por otra parte, tampoco puede ser considerada como ofendida, porque no es titular de las contribuciones omitidas, es decir, que las contribuciones no forman parte del patrimonio de la SHCP, sino que dicha institución es garante del sistema tributario, donde los bienes y otros derechos forman parte del patrimonio de la Nación<sup>10</sup>.

De esta manera, podemos llegar a una primera conclusión, la SHCP de ninguna manera puede ser considerada como víctima u ofendida con base en las consideraciones teóricas y legales analizadas con anterioridad y, en consecuencia, que el legislador la haya considerado en el Artículo 92 del CFF con dicho carácter, desde mi punto de vista, está violando el principio de Taxatividad, porque no define claramente su alcance y actuación dentro del proceso.

## V. REPARACIÓN DEL DAÑO

Sobre la reparación del daño prevista en el Artículo 92 del CFF, entramos en una segunda disyuntiva legal, cuando se sostiene que, en la *condena a la reparación del daño*, la *autoridad competente* deberá considerar *la cuantificación* referida en este Artículo, incluyendo *la actualización* y *los recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal* a la fecha en la que se dicte dicha condena.

<sup>10</sup> Buitrón Pineda, Miguel, “La intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los delitos fiscales. Desafíos y desequilibrio procesal”, en Ruiz Jiménez, César A. (coord.), *Derecho Tributario y derechos humanos. Diálogo en México y el mundo*, México, Tirant lo Blanch, 2019, pp. 989-1017.

Primero, debemos observar que establece una figura de reparación del daño hacia una persona jurídica que no está claramente definida, o es víctima o es ofendido, pero en ambos casos, como ya quedó analizado, la SHCP no adquiere el carácter que se le ha asignado. Por lo tanto, si no adquiere el carácter de víctima, porque no se encuentra en estado de vulnerabilidad frente a su agresor y porque no se ve afectada en sus derechos fundamentales, entonces no tendría derecho a solicitar la reparación del daño.

Bajo la lógica de un sistema y proceso penal de corte acusatorio, la evolución progresiva de los derechos de las víctimas las coloca en un plano de igualdad procesal, y la interrogante en cuestión es, si la SHCP adquiere esa igualdad nada más por pura designación del legislador. Pero vemos que en el propio Artículo 92 reformado, la SHCP es quien apoyará con la averiguación mediante la integración de la documentación de hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales, lo que se observa, es que en ningún momento adquiere un plano de igualdad o desigualdad procesal, sino más bien, tiene un carácter de superioridad al contar con la fuerza económica del Estado.

En segundo punto, ya vimos que, de acuerdo con la Primera Sala en el Amparo Directo en Revisión 4666/2020, se estableció como nota sustancial para la existencia de la reparación del daño que: a) constituye una sanción pública consistente en la devolución de la cosa con motivo de la comisión del delito o el pago de su precio, y b) debe de ser fijado por el juez, según el daño a reparar y las pruebas del proceso en la sentencia. Tenemos que la reparación del daño, de conformidad con el numeral 92 del CFF está determinada no por una interpretación del juez, sino por la determinación efectuada por la víctima, ya que es esta quien determina el impuesto a pagar con su actualización y recargos, de conformidad a lo establecido en el CFF y con sus pruebas aportadas, como se indica en la parte final del enunciado.

Luego, cuando se habla de la autoridad competente en el precepto 92, no se refiere enteramente al juez, quien deberá de imponer la sanción o la determinación de la cuantificación de la reparación del daño hasta la sentencia, sino hace referencia la SHCP quien determina el impuesto más su actualización y recargos, lo que hace violatorio el procedimiento de la determinación o cuantificación de la reparación del daño ya que no queda en manos del juez.

Debemos tomar en consideración que, de conformidad con el CFF, el contribuyente está obligado al pago del impuesto en los tiempos y condiciones que establece la disposición fiscal, pero no efectuar el pago –presentación de la declaración y el entero o pago– en los tiempos establecidos, la reparación para la hacienda pública es que las cantidades determinadas del impuesto se actualicen y causen recargos, lo que es equiparable a dicha reparación del daño, consistente en la integración o devolución de la cosa motivo de la comisión del delito. Además, están las sanciones impuestas, en multas, por infracción a las disposiciones legales aplicables.

Así, si el precepto 92 del CFF establece una reparación del daño cuando se emita la sentencia, considerando la figura como la sanción por la comisión del delito, estamos hablando que la norma no distingue si la reparación es: *a)* al impuesto inicial más su actualización y recargos, o *b)* si corresponde a una cantidad similar a la cantidad determinada en el inciso *a)*; y, en consecuencia, tanto el juez y/o la víctima –SCHP–, estaría imponiendo una doble sanción al infractor y con ello violando el principio de *non bis in idem*; recordando que el Artículo 26 del CP, establece que la reparación del daño debe ser plena, efectiva, proporcional a la gravedad del daño causado y a la afectación del desarrollo integral de la víctima u ofendido, y según la naturaleza del delito de que se trate.

## VI. CONCLUSIONES

PRIMERA. Está de más explicar o redundar en lo analizado por la sentencia 4666/2020, que de forma clara y precisa atiende cada uno de los puntos desarrollados, indicando los supuestos jurídicos y principios resguardados sobre el derecho de la víctima a la reparación del daño, pero solo en lo concerniente a los delitos tipificados en el CP, no siendo aplicable para delitos fiscales.

SEGUNDA. Desde mi particular punto de vista, como abogado fiscal, no encuentro cómo el juzgador puede intentar igualar a la SCHP como víctima para hacerla acreedora a la reparación del daño, cuando hemos analizado que no tiene dicho carácter, tanto por cuestiones teóricas, como legislativas y prácticas, desde el momento en que nunca se encuentra en un plano de inferioridad frente al agresor.

TERCERA. Si bien es cierto que, debe existir una reparación con sustento en la penalidad impuesta al inculpado, esa cuantificación no queda sujeta al cri-

terio del juez ni mucho menos cuando se emita la sentencia, sino queda sujeta a la determinación del impuesto más actualización y recargos establecida por la víctima o SHCP.

CUARTA. La reparación del daño en materia de delitos fiscales, su cuantificación e imposición en los términos del Artículo 92 del CFF en relación con el CNPP y CP, debe ser hasta la imposición de la penalidad y no antes, por lo cual existe una confusión del término por parte del legislador, ya que pretende equiparar una sanción penal para el infractor que constituye una figura de derecho humano de la víctima, con una recuperación del impuesto que ya ha sido o está siendo ejercida por la SChP.

QUINTA. Finalmente, el Artículo 92 del CFF no resulta claro, pues no precisa si la reparación del daño es al impuesto omitido, o si corresponde a otra cantidad igual al impuesto omitido, más su actualización y recargos.

## VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

BUITRÓN PINEDA, Miguel, "La intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los delitos fiscales. Desafíos y desequilibrio procesal", en RUIZ JIMÉNEZ, César A. (coord.), *Derecho Tributario y derechos humanos. Diálogo en México y el mundo*, México, Tirant lo Blanch, 2019.

MÁRQUEZ CÁRDENAS, Álvaro E., "La victimología como estudio. Redescubrimiento de la víctima para el proceso penal", *Prolegómenos. Derechos y Valores*, vol. XIV, núm. 27, enero-junio de 2011, pp. 27-42, Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia, pp. 29-40. Revisado el 20 de enero 2023, disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=87619038003>.

PONCE NUÑEZ, Carlos G., y KOHN ESPINOSA, Guillermo, *Las garantías penales en el Derecho Constitucional Mexicano*, México, Centro de Estudios Constitucionales-SCJN-Tirant lo Blanch, 2023.

### 2. Otras

IUS SCJN, <https://sjf2.scjn.gob.mx/busqueda-principal-tesis>.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, *Declaración sobre los principios fundamentales de justicia para las víctimas de delitos y del abuso de poder*. Revisado el 25 de enero de 2023, disponible en: <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/declaration-basic-principles-justice-victims-crime-and-abuse>.