

LOS “NUEVOS DELITOS” PREVISTOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Pablo HERNÁNDEZ-ROMO VALENCIA y José HERNÁNDEZ ESTRADA

Sumario: 1. Introducción. 2. Artículo 113, fracción III, CFF. 3. Artículo 109, fracciones VI, VII y VIII, CFF. 3.1. Fracción VI: *Comercializar dispositivos de seguridad*. 3.2. *Comprobante fiscal*: fracciones VII y VIII del artículo 109 CFF. 3.3. Fracción VII: *Efectos fiscales a comprobante inidóneo*. 3.4 Fracción VIII: *Efecto fiscal a comprobante digital inidóneo*. 4. ¿Necesidad de creación de las fracciones VII y VIII, ambas del artículo 109 CFF? 5. Conclusiones.

1. Introducción

En día 7 de diciembre de 2009, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto a través del cual que se reformaba el artículo 113, en su encabezado y fracción III, y que se adicionaban las fracciones VI, VII y VIII del artículo 109, ambos del Código Fiscal de la Federación (“CFF”). Estos nuevos tipos entraron en vigor, de conformidad con el transitorio único, el día 1 de enero de 2010.

Para efectos de este estudio, respecto del artículo 113 CFF, primero analizaremos cómo estaba el artículo antes de la reforma y posteriormente veremos en qué consistió dicha reforma. Después se estudiarán las nuevas fracciones del artículo 109 CFF.

Por lo que hace a los cambios en la presente reforma hemos de decir que algunos eran necesarios y otros son redundancias innecesarias. El lector se percatará de la clara violación al principio de proporcionalidad en alguno de estos nuevos tipos. Aunado a lo anterior, respecto del nuevo tipo previsto en la fracción VI, del artículo 109 CFF, no es posible aplicar pena alguna.

2. Artículo 113, fracción III, CFF

El tipo previsto en el artículo 113, en la fracción III, CFF establecía:

“Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente:

...

*Entre libertad y castigo:
Dilemas del Estado contemporáneo*

III. Reproduzca o imprima los comprobantes impresos a que se refiere el artículo 29 de este Código, sin estar autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imprimir comprobantes fiscales o cuando estando autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente”.

El nuevo tipo ahora reza:

“Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

...

III. Fabrique, falsifique, reproduzca, enajene gratuita u onerosamente, distribuya, comercialice, transfiera, transmita, obtenga, guarde, conserve, reciba en depósito, introduzca a territorio nacional, sustraiga, use, oculte, destruya, modifique, altere, manipule o posea dispositivos de seguridad, sin haberlos adquirido en términos del artículo 29-A, fracción VIII de este Código”.

Lo primero que hay que decir, es que finalmente se elimina el término “al que dolosamente” que se encontraba en el mismo renglón en donde estaba prevista la pena del artículo 113 CFF. La mención al elemento subjetivo era innecesaria toda vez que los delitos fiscales, para efectos mexicanos, únicamente pueden realizarse de forma dolosa; esto es, no cabe la modalidad imprudente; por lo tanto, era absurdo reiterar que los tipos previstos en el artículo 113 CFF, deberían de cometerse de forma dolosa. Además, como estaba redactado el tipo, podía dar lugar a pensar que como en este tipo se indicaba expresamente que la conducta debería de realizarse de forma dolosa, en los demás tipos podría caber la modalidad impudente.

El nuevo tipo penal es una norma penal en blanco, que además está repleto de *elementos descriptivos* –fabrique, reproduzca, distribuya, transfiera, transmita, obtenga, guarde, conserve, sustraiga, use, oculte, destruya, modifique, altere, manipule, falsifique, enajene gratuita u onerosamente, comercialice, reciba en depósito, introduzca y posea- y un *elemento normativo* -territorio nacional-, mismos que deberán de analizarse por separado para conocer el alcance del tipo; cualquiera de estos elementos deberá de realizarse respecto de los dispositivos de seguridad, sin que se hayan adquirido en términos del artículo 29-A, fracción VIII, CFF.

En el presente tipo se está en presencia de un *tipo mixto acumulativo*; esto es, aquellos en que hay tantos delitos como conductas, por interpretarse que la adición de la otra modalidad añade mayor desvalor al hecho. De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, **fabricar** es *elaborar*, esto es, *obtener un producto por medio de un trabajo adecuado*; **falsificar** significa *fabricar algo falso o falso de ley*; por **reproducir** se entiende *sacar una copia, entre otros, de un documento*; **enajenar gratuita u onerosamente** significa *pasar o transmitir el dominio de algo que es sin costo alguno o que implica una contraprestación*; **distribuir** es *entregar una mercancía a los vendedores y consumidores*; **comercializar** significa *poner a la venta un producto*; **transferir** es *ceder a otra persona el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre algo*; por **transmitir** se entiende *transferir*; **obtener** es *conseguir y lograr algo que se solicita*; **guardar** es *conservar*; **conservar** es *mantener algo o cuidar de su permanencia*; **recibir en depósito** es *tomar lo que le dan o*

*Estudios en homenaje a la maestra
Emma Mendoza Bremauntz*

*envían poniendo bienes u objetos de valor bajo la custodia o guarda de persona física o jurídica que quede en la obligación de responder de ellos cuando se le pidan; **introducir a territorio nacional** es meter o hacer meter algo en el país –México–; **sustraer** es tomar una cosa sin consentimiento del que pertenece; **usar** es hacer servir una cosa para algo; **ocultar** es encubrir a la vista; **destruir** es reducir a pedazos o a cenizas algo material u ocasionarle un grave daño; por **modificar** se entiende transformar; por **alterar** se entiende cambiar la esencia o forma de algo; por **manipular** se entiende operar con las manos o con cualquier instrumento; **poseer** significa tener en su poder algo.*

Bajo dichas acepciones, el legislador utiliza en diversas ocasiones sinónimos, como son: guardar, poseer y conservar, o transferir, enajenar y transmitir, o bien palabras a través de las cuales se señala la misma idea, como en su caso lo son falsificar, manipular, alterar, modificar. Por lo que, para cualquier gobernado resulta complicado comprender la conducta que verdaderamente el legislador pretendía tipificar.

Por lo que hace al elemento normativo *territorio nacional*, si bien el artículo 8 CFF señala qué se considera como territorio, consideramos que dicha descripción no resulta aplicable al caso concreto, ya que dicho artículo señala que esa definición es para efectos fiscales, pero no para efectos de todo lo previsto en dicho ordenamiento.

De ahí que se debe considerar como territorio nacional lo previsto en el artículo 42 de la Constitución, esto es, las partes integrantes de la Federación, el de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes, el de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico, la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes, las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores, el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

Ahora bien, el problema no es realizar cualquiera de las modalidades mencionadas en los referidos elementos respecto de los dispositivos de seguridad; el problema es realizar esas modalidades respecto de dispositivos de seguridad que no se hayan adquirido de conformidad con lo que establece el artículo 29-A, fracción VIII, CFF. Por lo tanto, es indispensable conocer qué se entiende por dispositivos de seguridad y cómo se pueden adquirir los mismos.

Para conocer el término *dispositivo de seguridad*, para estos efectos, hay que remitirnos al artículo 29-A, fracción VIII, de dicho ordenamiento; este reza:

“Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

...

*VIII. Tener adherido un **dispositivo de seguridad** en los casos que se ejerza la opción prevista en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código que cumpla con los requisitos y características que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.*

*Entre libertad y castigo:
Dilemas del Estado contemporáneo*

Los dispositivos de seguridad a que se refiere el párrafo anterior deberán de ser adquiridos con los proveedores que autorice el Servicio de Administración Tributaria”.

Por su parte, el quinto párrafo del artículo 29 CFF establece:

“Tratándose de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00, los contribuyentes podrán emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando reúnan los requisitos que se precisan en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto”.

El artículo 29-A después de las fracciones contiene otro párrafo que se requiere transcribir, para efectos del artículo 109 del mismo Ordenamiento. Este párrafo establece:

“Los dispositivos de seguridad referidos en la fracción VIII de este artículo que no hubieran sido utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que se hubieran adquirido, deberán destruirse y los contribuyentes deberán dar aviso de ello al Servicio de Administración Tributaria, en los términos que éste establezca mediante reglas de carácter general”.

Como se puede observar de dichos artículos, los dispositivos de seguridad se prevén como una opción para la emisión de comprobantes fiscales (que ahora se denominarían como comprobantes fiscales impresos), en los que no se deberá contener el sello digital (ya que resulta aplicable para los que se denominan como comprobantes fiscales digitales), siempre y cuando el monto de las operaciones no sea superior a dos mil pesos.

De conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y su regla I.2.23.2.1., el dispositivo de seguridad consistirá en un CBB –Código de Barras Bidimensional- proporcionado por el Servicio de Administración Tributaria (una vez que sea aprobado el folio o folios correspondientes) y se deberá adherir al comprobante fiscal. En este sentido, dicha Resolución determina qué es un CBB, siendo esto “el código de barras bidimensional”. Asimismo, en el Anexo I-A de dicha Resolución se establece el procedimiento para efectos de la obtención o adquisición de dicho sistema de seguridad.

Así, se establece que el Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar total o parcialmente los folios cuya asignación solicite el contribuyente, en cuyo caso, se emitirá el acuse de aprobación respectivo. Posterior al otorgamiento de la aprobación para la asignación de folios, el sistema generará un archivo con la imagen del CBB.

El archivo electrónico correspondiente a la imagen del CBB proporcionado al contribuyente deberá descargarse para su impresión, el cual incluirá la clave en el RFC del contribuyente emisor, el número de aprobación, rango de folios asignados y, en su caso, la serie, fecha de la asignación de los folios y la vigencia.

*Estudios en homenaje a la maestra
Emma Mendoza Bremauntz*

Como se puede observar, derivado de dicho procedimiento, se proporcionará el CBB que corresponderá a los folios de las facturas que el contribuyente en específico haya solicitado, por lo que un contribuyente diverso se encontrará impedido de utilizar el mismo.

De lo anterior, podemos establecer que se pretende castigar al que elabore, transmita, conserve (en forma oculta o visible), use, altere, destruya o introduzca a territorio nacional un CBB, sin haberlo obtenido en los términos que estableció el SAT; esto es, se castiga la creación o posesión de un documento público, ya sea impreso o informático, que se encuentre falsificado.

Ahora, si bien el legislador pretende adelantar las barreras de punibilidad, toda vez que tipificó aquellas conductas que se efectúen tendientes a realizar el delito de defraudación fiscal, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad que se establezca la misma pena, para aquellos que fabrican un dispositivo que para aquellos que lo destruyan; ya que en su caso se debería de aplaudir al que hace esto último.

En efecto, se puede llegar a establecer la misma pena para aquellos que han fabricado o alterado los dispositivos de seguridad; sin embargo, no existe razón alguna que justifique que se aplique la misma pena al gobernado que destruyó el documento falsificado. Así, toda vez que se puede partir de la premisa que tanto el que fabrica, altera o posee, realiza un acto preparatorio encaminado a realizar una defraudación fiscal. Sin embargo, por lo que hace al que destruye dichos dispositivos de seguridad no se encuentra dicho sustento; por el contrario, de esa conducta se desprende que la persona o destruyó el objeto del delito o se desistió voluntariamente de llevar a cabo el acto en perjuicio de la hacienda pública y de circular el mismo. Por lo que, lo correcto será aplicar lo que establece el artículo 12 del Código Penal Federa, en su último párrafo, que reza:

“... ”

Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a éste se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos”.

Llama la atención que igualmente el tipo hace referencia al que “use” dichos dispositivos de seguridad. Surge la duda: ¿pretendía el legislador tipificar el uso que no tenga efectos fiscales o bien el que sí lo tenga, o ambos supuestos?

Desde nuestro punto de vista, de una interpretación sistemática se llega a la conclusión que el legislador pretendió tipificar en este injusto al uso que se haga de los dispositivos de seguridad que aún no tengan un efecto fiscal; como lo sería meramente que el contribuyente registre en su contabilidad la erogación haciendo referencia al comprobante fiscal que contiene dicho dispositivo de seguridad (que no se obtuvo de conformidad con el procedimiento establecido al efecto); sin embargo, no consideramos que resulte aplicable para aquellos casos que se le den efectos

*Entre libertad y castigo:
Dilemas del Estado contemporáneo*

fiscales, toda vez que esta última conducta se encuentra tipificada en el artículo 109, fracción VII del referido ordenamiento.

En adición a lo anterior, llama la atención que la pena aplicable para el tipo que nos ocupa sea tres meses a seis años de prisión, cuando en su caso para el delito de falsificación de documentos públicos la pena aplicable es de cuatro a ocho años y de doscientos días a trescientos días multa según se establece en el CPF. Como se puede observar, estamos en presencia de un tipo privilegiado; sin que exista razón alguna para ello.

3. Artículo 109, fracciones VI, VII y VIII, CFF.

Tal como lo mencionamos al inicio del presente estudio, las fracciones VI, VII y VIII, fueron adicionadas en el artículo 109 CFF, por lo que carecen de precedentes. Dichas fracciones rezan:

“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...

VI. Comercialice los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A de este Código. Se entiende que se comercializan los citados dispositivos cuando la autoridad encuentre dispositivos que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente para el que fueron autorizados.

VII. Darle efectos fiscales a los comprobantes cuyos dispositivos de seguridad no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

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

Analizaremos uno por uno, para efectos de facilitar la lectura.

3.1 Fracción VI: Comercializar dispositivos de seguridad.

Por lo que hace a la *fracción VI*, del artículo antes citado, cuando el legislador hace referencia a que se “comercialice” con los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A CFF, en nuestra opinión, se está haciendo referencia al supuesto en que dichos dispositivos se hayan adquirido de forma legal; esto es, que fueron entregados conforme a la ley; ya que de lo contrario el supuesto se adecuaría al artículo 113, fracción III, CFF. Estamos en presencia de un claro adelantamiento de las barreras de punibilidad.

Lo anterior es así, si se considera que dicha fracción, en la que se establece qué se entiende por “que se comercializan”, se dice que se entenderá: *“cuando la autoridad encuentre dispositivos que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente que fueron autorizados”.*

De ahí, que lo que se pretende sancionar es tanto a quien entrega los dispositivos, como quien recoge los mismos, que se obtuvieron legalmente; sin embargo, los datos de identificación ya no corresponden al contribuyente al que se le otorgaron, esto es, nos encontramos nuevamente en presencia de un documento público falsificado.

*Estudios en homenaje a la maestra
Emma Mendoza Bremauntz*

En el presente injusto estamos en presencia de un delito de participación necesaria, toda vez que para la realización del tipo, se necesita la inevitable contribución de dos o más personas, que actúan libremente y con conocimiento del alcance lesivo de su actuación, esto es, el sujeto que entrega los dispositivos de seguridad y el sujeto que los recibe.

Ahora bien, llama la atención, lo relativo a la pena que se señala en el artículo 109 CFF, y que supuestamente se podrá imponer a quien realice dicho tipo. Esto es, el artículo 109 CFF comienza diciendo: “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:...”. Para conocer cuáles son las penas para el delito de defraudación fiscal es necesario remitirnos a lo establecido en el artículo 108 del mismo ordenamiento, ya que en éste se regula dicho delito. Así, en ese tipo se establece, para efectos de la pena:

“El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,113,190.00.

Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,113,190.00, pero no de \$1,669,780.00.

Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,669,780.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión”.

Como se puede observar, requisito para que se pueda imponer una de las penas respecto del delito de defraudación fiscal es que exista un monto respecto de la defraudación; por lo tanto, si no existe un monto respecto de la defraudación, no se podrá imponer una sola pena.

De conformidad con lo anterior, si en cualquier caso se requiere que exista un monto de lo defraudado para que se pueda aplicar la pena para el delito de defraudación fiscal, que es al que nos remite el artículo en comento, como en ninguno de los nuevos tipos se hace mención a monto alguno, no se puede aplicar pena alguna. La única excepción sería si se dan efectos fiscales a dicho comprobante; sin embargo, ese supuesto se actualizaría en el tipo previsto en la fracción VII u VIII del artículo 109 CFF.

3.2 Comprobante fiscal: fracciones VII y VIII del artículo 109 CFF.

A fin de establecer el elemento normativo previsto en las fracciones que nos ocupan, se requiere establecer que por comprobante se entiende *recibo o documento que confirma un trato o gestión.*

Ahora bien, por lo que hace a los comprobantes, el artículo 29-A, CFF, establece los siguientes requisitos:

“Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

*Entre libertad y castigo:
Dilemas del Estado contemporáneo*

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital a que se refiere la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

*VIII. Tener adherido un **dispositivo de seguridad** en los casos que se ejerza la opción prevista en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código que cumpla con los requisitos y características que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.*

Los dispositivos de seguridad a que se refiere el párrafo anterior deberán de ser adquiridos con los proveedores que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

IX. El certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.”

Como se desprende de lo anterior y del artículo 29 CFF, los comprobantes fiscales deberán cumplir con los requisitos previstos de las fracciones I y III a VII del artículo antes citado, y por regla general deberán contar con el certificado de sello digital de quien lo expide (fracción IX).

Asimismo, en la fracción VIII de dicho precepto legal se establece la opción que consiste que en lugar de contener el certificado del sello digital (y, por ende, no se deberán cumplir con lo dispuesto en la fracción II y IX), podrán adherir el dispositivo de de seguridad al cual se hizo referencia en el apartado anterior, por lo que hace a dicho dispositivo resulta aplicable lo ahí dicho.

En adición a lo anterior, en el artículo 29 CFF se prevén requisitos adicionales que deberán contener los comprobantes fiscales impresos, así como en su caso los comprobantes digitales.

3.3. Fracción VII: Efectos fiscales a comprobante inidóneo.

Por lo que hace a la fracción VII del precepto legal en comento, se pretende sancionar a aquellos contribuyentes que dan efectos fiscales a los comprobantes que

contienen un dispositivo de seguridad que no contiene los requisitos legales y/o no se emitieron de conformidad con el procedimiento legal establecido al efecto.

Se considera que se da *efectos fiscales* a un comprobante en el momento en el cual se deduce la erogación que tiene sustento en dicho comprobante, o bien se acredita el impuesto que tiene sustento en dicho documento. De tal manera, que el contribuyente estaría dando efectos fiscales al comprobante en el momento en el que declara el impuesto correspondiente considerando dicho comprobante.

3.4. Fracción VIII: *Efecto fiscal a comprobante digital inidóneo.*

Por lo que hace a la fracción VIII del precepto legal en comento, se pretende sancionar a aquellos contribuyentes que dan efectos fiscales a los comprobantes digitales que no contiene los requisitos legales, incluyendo aquellos casos en los cuales, por ejemplo, no conste un folio asignado por parte del Servicio de Administración Tributaria o proveedor autorizado; esto es, pudiera ser un documento falsificado, o bien podría tratarse de un documento que contiene errores respecto de los requisitos previstos en el artículo 29 y 29-A del CFF y no obstante lo anterior y sabiendo esto el sujeto le da efectos fiscales.

Respecto de dicha conducta, al igual que la tipificada en la fracción VII, será sancionable cuando se dé efectos fiscales al comprobante digital, esto es, el momento en el cual se deduce la erogación que tiene sustento en dicho comprobante fiscal, o bien se acredita el impuesto que tiene sustento en dicho documento y, por ende, se considera que es el momento en el cual se declara el impuesto correspondiente considerando dicho comprobante fiscal.

4. ¿Necesidad de creación de las fracciones VII y VIII, ambas del artículo 109 CFF?

Por lo que hace a los tipos previstos en las fracciones VII y VIII, que comentamos, estamos en presencia de conductas de defraudación fiscal. Lo anterior, toda vez que de conformidad con el artículo 108 CFF, comete dicho delito “*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*”.

En efecto, quien dio efectos fiscales a los comprobantes digitales o a los comprobantes que tenían un dispositivo de seguridad que no cumplían los requisitos legales, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Más aún si se considera que será sancionado tomando en cuenta el monto defraudado, esto es, las mismas penas aplicables a la defraudación fiscal. De ahí que no se requería regular este tipo nuevamente. No aporta nada nuevo en relación con el ya previsto en el artículo 108 CFF.

5. Conclusiones.

Considerando lo anterior, arribamos a las siguientes conclusiones:

Primera: El tipo previsto en el artículo 113, en la fracción III, CFF, es un *tipo mixto acumulativo*.

*Entre libertad y castigo:
Dilemas del Estado contemporáneo*

Segunda: Respecto del tipo previsto en la fracción VI del artículo 109 CFF, no se puede aplicar pena alguna.

Tercera: No era necesario regular los tipos previstos en las fracciones VII y VIII del artículo 109 CFF, ya que están previstos en la defraudación fiscal, así como en su caso no aportan nada nuevo en relación con el ya previsto en el artículo 108 CFF.