



---

---

## **“Reforma Penal-Fiscal. Régimen de Excepción para ciertos Delitos Fiscales”**

---

---

**C.P.C., M.I. y Abogado  
Oliver Murillo y García  
Presidente Consejo  
Directivo**

**C.P.C., M.I. y Abogado  
Felipe de Jesús Arias  
Rivas  
Vicepresidente  
General**

**C.P.C. Ramón  
Macías Reynoso  
Vicepresidente  
de Calidad**

**C.P.C. y M. I. Celia  
Edith Vélez Gómez  
Vicepresidente de  
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría  
Pública con Excelencia  
y Nacionalista”**



[ccpudg@ccpudg.org.mx](mailto:ccpudg@ccpudg.org.mx)  
[www.ccpudg.org.mx](http://www.ccpudg.org.mx)

### **ANTECEDENTES**

El 08 de noviembre de 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el **DECRETO** por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (**LFDO**), de la Ley de Seguridad Nacional (**LSN**), del Código Nacional de Procedimientos Penales (**CNPP**), del Código Fiscal de la Federación (**CFF**) y del Código Penal Federal (**CPF**), mismo que entró en vigor el 01 de enero de 2020, de conformidad con su artículo **PRIMERO** transitorio.

Dicho **DECRETO**, conocido *coloquialmente* como la “**reforma penal-fiscal**”, tiene como finalidad el asignarles a los delitos fiscales previstos en los artículos 102, 105, fracciones I y IV, 108, 109, fracciones I y IV, y 113-Bis del **CFF** la calidad de delincuencia organizada y, por ende, ampliar el **régimen de excepción** previsto en la **LFDO**, la **LSN**, el **CNPP** y el **CPF** a aquellos contribuyentes que realicen las conductas típicas identificadas como contrabando y su equiparable (por cualquier monto), así como defraudación fiscal (y su equiparada) y la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, cuando el monto de lo defraudado, o el valor de las facturas, respectivamente, supere 03 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del **CFF**.

Dicho **régimen de excepción** implica, entre otras cosas, el que a los involucrados se les aplique la prisión preventiva oficiosa (167 del **CNPP**), además de que durante el juicio penal no puedan acceder a la suspensión condicional del proceso (192 del **CNPP**) o a algún acuerdo reparatorio (187 del **CNPP**) y, sólo en ciertos casos, puedan solicitarle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (**SHCP**), a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación (**PFF**), la aplicación de un criterio de oportunidad, siempre que aporten información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del delito, quien será el obligado a reparar el daño (256 del **CNPP**). Adicionalmente, y de forma paralela, el **régimen** legitima al Ministerio Público (**MP**) para iniciar la acción civil prevista en la Ley Nacional de Extinción de Dominio (**LNED**) para que el implicado pierda cualquier derecho respecto de aquellos bienes de carácter patrimonial cuya legítima procedencia no pueda acreditar, o de aquéllos que sean instrumento, objeto o productos de los hechos ilícitos, sin contraprestación, ni compensación alguna.

A la fecha de emisión de este Boletín, se tiene conocimiento de que la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (**CNDH**) inició una acción de inconstitucionalidad en contra del **DECRETO** en comento, por estimar que la decisión legislativa atenta contra los derechos fundamentales de seguridad jurídica, libertad personal, libertad de tránsito, debido proceso, presunción de inocencia, legalidad en su vertiente de taxatividad, mínima intervención en materia penal (*ultima ratio*) y de excepcionalidad de la prisión preventiva oficiosa; por lo que será la Suprema Corte de Justicia de la Nación (**SCJN**) quien definirá la regularidad constitucional de las distintas modificaciones legislativas que serán materia del presente análisis.

Cabe destacar que, independientemente de la acción planteada por la **CNDH**, los gobernados que resientan algún perjuicio con motivo de la implementación del **régimen de excepción** en comento tendrán expedito su derecho de iniciar los medios de defensa que les conceden los diversos ordenamientos legales en juego, incluso el Juicio de Amparo ante el Poder Judicial de la Federación en el que podrán cuestionar la razonabilidad y/o proporcionalidad legislativa de las distintas medidas que confeccionan y le dan sentido al **DECRETO** en análisis.

## MARCO NORMATIVO

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (**CPEUM**)  
Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (**LFDO**)  
Ley de Seguridad Nacional (**LSN**)  
Código Nacional de Procedimientos Penales (**CNPP**)  
Código Fiscal de la Federación (**CFF**)  
Código Penal Federal (**CPF**)  
Ley Nacional de Extinción de Dominio (**LNED**)

## INTRODUCCIÓN

El **DECRETO** tiene como génesis las iniciativas presentadas por el senador Alejandro Armenta Mier, del Grupo Parlamentario de **MORENA**, del senador Samuel Alejandro García Sepúlveda, del Grupo Parlamentario de **Movimiento Ciudadano**, y de la senadora Minerva Hernández Ramos, del Grupo Parlamentario del **PAN**. En cada una de ellas se hizo patente la necesidad de endurecer los mecanismos para la identificación, investigación, persecución y sanción de aquellos esquemas agresivos de evasión fiscal que afectan a la hacienda pública, al existir evidencia objetiva de que se había convertido en un “**deporte nacional**” la proliferación de vehículos corporativos soportados en facturas apócrifas y empresas fantasmas, lo que generó (y genera) un boquete al erario público, además de una alteración en la libre competencia entre contribuyentes que realizan actividades productivas similares.

En cada una de esas iniciativas se planteó la necesidad de atender esta situación como un “**Problema de Estado**”, lo que demandaba el concederles a las instituciones públicas un margen de actuación amplio, por el que se procurare una mayor transparencia, eficacia, control y vigilancia para la prevención, investigación, denuncia e imposición de sanciones en el ámbito tributario, penal y civil a fin de blindar los ingresos públicos del país y garantizar el modelo de redistribución de la riqueza previsto en el artículo 25 de la **CPEUM**.

Para esos efectos, y aun y cuando la reforma fiscal realizada para el ejercicio de 2014 fortaleció las facultades de gestión del Servicio de Administración Tributaria (**SAT**) para contener la simulación absoluta de actos jurídicos amparada mediante el “**tráfico de comprobantes fiscales**”, diversos estudios evidenciaron que, desde ese año, y hasta el 2017, el número de empresas que facturaron operaciones inexistentes (**EFOS**) aumentó en 06 veces, de las cuales cada una emitió -aproximadamente- facturas apócrifas para alrededor de 50 empresas receptoras (**EDOS**), con un promedio de 05 millones de pesos. Los **EFOS** eran mayormente “**prestadores de servicios**”, pues aprovechan la intangibilidad de sus servicios (no rastreables) para dificultar el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y generar áreas de oportunidad de defensa fiscal en caso de que el **SAT** les restara de efecto fiscal a sus facturas con motivo de una posible simulación fiscal.

Otros datos duros que se indican en las iniciativas y que consideramos relevante tomar en consideración son:

1.- Un estudio realizado por el **SAT**, y que se indica en la iniciativa del grupo parlamentario del **PAN**, demostró que la “*outsourcing ilegal*”, es decir, aquella por la que se constituye artificialmente un patrón -tercero- para eludir las obligaciones laborales y de seguridad social con los trabajadores, generó un monto de evasión fiscal mayor a los 10 mil millones de pesos; cifra que no comprende las cuotas omitidas para el Instituto Mexicano del Seguro Social (**IMSS**) y para el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (**INFONAVIT**), lo que ha agudizado la grave crisis financiera en la que se encuentran los esquemas de seguridad social de nuestro país.

2.- En la iniciativa presentada por el grupo parlamentario de **Movimiento Ciudadano** se indica que de 2014 a 2019 se han generado facturas apócrifas con un valor aproximado de 2 billones de pesos, lo que representa un 6% del Producto Interno Bruto (**PIB**), siendo que el 70% de éstas son adquiridas por el sector público.

3.- Un estudio realizado por “*Mexicanos contra la Corrupción*”, y que se indica en la iniciativa del grupo parlamentario de **Movimiento Ciudadano**, deja en evidencia de que diversos servidores públicos están coludidos con empresas y contratistas para que, y vía adjudicación directa, se asignaran contratos por 16.7 millones de pesos tan sólo en 2019. Este modelo de corrupción ha sido documentado desde años anteriores y fue el esquema que se implementó para la llamada “*estafa maestra*”.

4.- El Grupo de Acción Financiera Internacional (**GAFI**) indicó que durante el año 2012 la evasión representó una pérdida para el erario nacional estimada en 484 mil millones de pesos. Asimismo, evidenció que en 2016 las autoridades del Estado sólo recuperaron el 0.1% de los 56.5 millones de pesos que fueron sometidos a algún esquema de “*lavado de dinero*”. A la **GAFI** le llamó la atención que mientras que en 2013 la Procuraduría General de la República (**PGR**) inició 2,418 investigaciones por el delito de defraudación fiscal (y su equiparada), en 2016 sólo realizó 455.

5.- En 2019, la Unidad de Inteligencia Financiera (**UIF**) presentó tan sólo 56 denuncias por delitos de “cuello blanco” y 31 avisos a dependencias por actividades irregulares, sin embargo, y para esa fecha, no se contaba con evidencia respecto de alguna persona encarcelada por el delito de “*compra-venta*” de facturas, aunque sí el ejercicio efectivo de medidas cautelares como el congelamiento de cuentas bancarias a diversos gobernados y ex-servidores públicos.

Estos datos llevaron al Gobierno Federal a replantearse la “*política criminal/fiscal*” prevaleciente desde el año 2014, misma que se acotaba al ámbito estrictamente administrativo/fiscal a través de una revisión más pulcra y ágil del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con el objetivo de “*augmentar la percepción de riesgo*” entre los causantes, para lo cual, y a partir del 01 de enero de 2020, dotó a diversas autoridades (no sólo al **SAT**) de distintas atribuciones, de naturaleza penal y civil, encaminadas a detectar y sancionar a los sujetos involucrados en esquemas agresivos de evasión fiscal, con el fin de establecer señales claras de ejemplaridad y lograr así detener el flujo ilegal de capitales y recuperar la recaudación omitida.

Evidentemente, la eficacia en la instrumentación de las medidas jurídicas establecidas -expresa y tácitamente- en el **DECRETO** está articulada con los cambios fiscales que el Congreso de la Unión autorizó en la llamada “*reforma fiscal para 2020*”, y que fueron materia del Boletín Fiscal número 172 de nuestra Comisión. Por lo que a nuestros lectores les sugerimos evaluar la “*reforma penal/fiscal*” desde una óptica amplia, pues su impacto y alcances están íntimamente vinculados con las herramientas de fiscalización que, y desde 2014, se le han otorgaron a las autoridades fiscales, específicamente en el **CFF**.

## **DESARROLLO**

Para un mejor entendimiento respecto de los alcances del *régimen de excepción* que le da sentido a la llamada “*reforma penal/fiscal*”, proponemos dividir este análisis en tres apartados: (a) en el primero, se describirán las medidas legislativas que el **DECRETO** prevé expresamente, para así articularlas con los otros ordenamientos legales que inciden en su regularidad constitucional y legal; (b) posteriormente, indicaremos cuáles son las herramientas jurídicas que las autoridades del Estado adquirieron implícitamente al momento de asignarle a ciertas conductas típicas de naturaleza fiscal la categoría de

delincuencia organizada; y (c) por último, esbozaremos las reglas de operación internas (no jurídicas) con las que las autoridades encargadas de ejercer dicho **régimen** procurarán evitar algún tipo de arbitrariedad y enfocar sus esfuerzos para detectar y sancionar al beneficiario final (y real) del delito fiscal, a quien se le obligará a reparar el daño causado a la Hacienda Pública.

#### 1.- Modificaciones legales establecidas expresamente en el **DECRETO**.

**a). LSN.** Se adiciona una fracción XIII a su artículo 5 para indicar que los actos ilícitos en contra del fisco federal, previstos en el artículo 167 del **CNPP**, amenazan a la Seguridad Nacional. Esta modificación obedece a la necesidad de armonizar constitucionalmente el **régimen de excepción** con lo dispuesto por el artículo 19, segundo párrafo, de la **CPEUM**, por el que se autoriza que el Juez imponga la prisión preventiva oficiosa en el caso de delitos graves que determine la Ley en contra de la seguridad de la nación.

Sobre este punto, nos gustaría indicar que aún y cuando la adición en comento tuvo como finalidad articular el **DECRETO** con el **régimen de excepción** previsto en el artículo 19, segundo párrafo, de la **CPEUM**, será necesario que la **SCJN** evalúe si resulta razonable y/o proporcional -en sentido estricto- que a los actos ilícitos en contra del fisco federal se les categorice como una amenaza a la seguridad nacional, para lo cual deberá definir, a la luz de los derechos fundamentales indicados por la **CNDH** en su acción de inconstitucionalidad, el grado de libertad con la que cuenta el Legislador Federal para configurar los delitos graves previstos en el artículo 5º de la **LSN**.

**b). CFF y CPF.** Aun y cuando el 08 de abril de 2019 se realizaron diversas reformas y adiciones al **CFF** con el objeto de castigar de *manera diferenciada* a los contribuyentes que adquirieran facturas apócrifas (**EDOS, artículo 113, fracción III**) de los que las expedían (**EFOS, 113 Bis**), siendo, hasta el 31 de diciembre de 2019, menor la punibilidad para el **EDOS** frente al **EFOS**; el **DECRETO** deroga la fracción III del artículo 113 y reforma el 113 Bis con el objeto de sancionar de 02 a 09 años de prisión al que por sí, o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Es decir, a partir del 01 de enero de 2020 tanto **EFOS** como **EDOS** serán sometidos a las mismas sanciones de índole penal.

Para esos efectos, el nuevo artículo 113 Bis indica que se requerirá querrela por parte de la **SHCP** para proceder penalmente por este delito, y retoma la fórmula prevista por el numeral 108 del mismo ordenamiento legal en el sentido de que este delito se perseguirá de manera simultánea con el de "**lavado de dinero**" previsto por el artículo 400 Bis del **CPF**. Para evitar una aplicación retroactiva, el artículo **SEGUNDO** transitorio del propio **DECRETO** establece que las conductas cometidas antes del 01 de enero de 2020 que actualicen cualquiera de los delitos previstos en los entonces 113, fracción III, y 113 Bis del **CFF**, así como 400 Bis del **CPF**, deberán ser investigadas, juzgadas y sentenciadas mediante la aplicación de los preceptos vigentes hasta antes de su entrada en vigor.

Con la reforma al artículo 113 Bis, se incorporan como sujetos de reproche **penal/fiscal** a:

**b.1.-** Quien, **a sabiendas**, permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de facturas que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, que podrá ser sancionado con pena de 02 a 09 años de prisión. Sobre el particular, debemos tener presente que si a dicho delito fiscal se le asigna la calidad de "**delincuencia organizada**", el tercero que, **a sabiendas**, participe intencional y activamente en las actividades ilícitas de la organización criminal, y cuya participación contribuya en el tráfico de facturas apócrifas, no sólo será sancionado con la pena indicada en el artículo 113 Bis, primer párrafo, del **CFF** (02 a 09 años de prisión), sino además con la prevista en el artículo 4º, fracción II, inciso b), de la **LFDO**, que es de 04 a 08 años de prisión y de 250 a 12,500 días de multa.<sup>1</sup>

**b.2.-** Los **servidores públicos**, quienes, además de ser destituidos del empleo e inhabilitados de 01 a 10 años para desempeñar cargo o comisión públicos, la sanción se les agravará de conformidad con el artículo 97 del **CFF**, es decir, la pena aplicable se aumentará de 03 a 06 años de prisión. Eso, independientemente, de que, si al delito fiscal se le asigna la calidad de delincuencia organizada, dicho servidor público será sancionado además con la pena agravada

---

<sup>1</sup> Con la desindexación del salario mínimo, el monto se deberá calcular conforme a la Unidad de Medida y Actualización (**UMA**).

prevista en los artículos 4, fracción II, inciso b), y 5, fracción I, de la **LFDO**, tal y como se explicará más adelante.

Por último, y de forma paralela, el **DECRETO** adiciona una fracción VIII Bis al apartado B del artículo 11 Bis del **CPF** para indicar que a las personas jurídicas que intervengan en la comisión del delito previsto en el artículo 113 Bis del **CFF** se les podrá imponer alguna o varias de las consecuencias jurídicas previstas en el Título X, Capítulo II, del **CNPP**, mismas que, y de conformidad con el numeral 422 de dicho ordenamiento legal (**CNPP**), pueden ser: la suspensión de sus actividades; la clausura de sus locales o establecimientos; la prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión; la inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación del sector público; la intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores; la amonestación pública; entre otras.

**c). LFDO.** Se reforma la fracción VIII de su artículo 2º, y se adicionan las fracciones VIII Bis y VIII Ter del dicho numeral (2º) para considerar como “**delincuencia organizada**” a:

c.1.- El contrabando y su equiparable, previstos en el artículo 102 y 105 del **CFF**.

c.2.- La defraudación fiscal, prevista en el artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada establecidos en el artículo 109, fracciones I<sup>2</sup> y IV<sup>3</sup>, ambos del **CFF**, **exclusivamente** cuando el monto de lo defraudado supere 03 veces lo dispuesto en la fracción III<sup>4</sup> del artículo 108 del **CFF**.

c.3.- Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del **CFF**, **exclusivamente** cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 03 veces lo establecido en la fracción III<sup>5</sup> del artículo 108 del **CFF**.

Sobre este punto, nos gustaría indicar 03 cuestiones:

(i) Alineado con la adición de la fracción XIII al artículo 5 de la **LSN**, en el caso de las fracciones VIII Bis y VIII Ter del artículo 2º de la **LFDO** el nacimiento del **régimen de excepción** no está supeditado -propiamente- a la conducta desplegada por los contribuyentes, sino a que el monto del delito fiscal supere 03 veces lo dispuesto por la fracción III del artículo 108 del **CFF**, lo que, en nuestro concepto, es una cuestión que deberá de tomar en consideración la **SCJN** al momento de validar la razonabilidad de la medida legislativa y definir si ese parámetro cuantitativo (monto) es idóneo para considerar como, una amenaza a la seguridad nacional, sólo aquellas conductas típicas que, discrecionalmente, cuantifique el Legislador Federal;

(ii) Tener presente que, y de acuerdo con la exposición de motivos del **DECRETO**, y con el ánimo de evitar que los contribuyentes fraccionen actos fraudulentos, para actualizar el parámetro cuantitativo previsto en dichas fracciones (VIII Bis y VIII Ter) las autoridades sumarán el valor de las diversas facturas o montos defraudados, sin límite temporal, por lo que la actualización de esos supuestos no estará supeditado a cada acto de fiscalización o por comprobante fiscal apócrifo; y

(iii) A juicio de esta Comisión, la sola realización de alguna de las conductas indicadas en las fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter del artículo 2º de la **LFDO** no implica que, en automático, se legitime la implementación del **régimen de excepción**, pues, y para ello, las autoridades deberán

---

<sup>2</sup> Sanciona a quien: “..., *Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la **discrepancia** en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta*”.

<sup>3</sup> Sanciona a quien: “..., *Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal*”.

<sup>4</sup> A la fecha de emisión de este Boletín, el monto establecido en dicha fracción es de \$2'601,410.00, por lo que el **régimen de excepción** demanda que el monto de lo defraudado sea mayor a \$7'804,230.00.

<sup>5</sup> Ídem a la nota anterior, aunque el lector debe tener presente que el monto (\$7'804,230.00) es sobre el valor de la factura apócrifa, independientemente del fraude fiscal que trascienda en el cálculo de sus contribuciones.

de demostrar que se actualizan el resto de los componentes normativos indicados en el primer párrafo del artículo en comento, como es el que **03 o más personas** se hubiesen organizado de hecho para realizar, **en forma permanente o reiterada**, alguna de esas conductas tipificadas como delito.

**d). CNPP.** Las manifestaciones más graves del **régimen de excepción** se visibilizan -expresamente- cuando el **DECRETO** reforma y adiciona diversas porciones normativas de los artículos 167, 187, 192 y 256 del **CNPP**, para indicar que:

**d.1.-** Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa:

**i.-** El contrabando (102 de **CFF**) y **solo** sus equiparables previstos en las fracciones I<sup>6</sup> y IV<sup>7</sup> del artículo 105 del **CFF**, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II<sup>8</sup> o III, párrafo segundo,<sup>9</sup> del artículo 104, **exclusivamente** cuando sean **calificados** de conformidad con el artículo 107 del **CFF**;

**ii.-** La defraudación fiscal (108 de **CFF**) y **todas**<sup>10</sup> sus equiparadas establecidas en el artículo 109 del **CFF**, cuando el monto de lo defraudado supere 03 veces lo dispuesto en la fracción III<sup>11</sup> del artículo 108 del **CFF**, **exclusivamente** cuando sean **calificados** de conformidad con el propio artículo 108, párrafo sexto, incisos **a)** a **h)**, de dicho ordenamiento legal; y

**iii.-** La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 113 Bis del **CFF**, **exclusivamente** cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, supere 03 veces lo establecido en la fracción III<sup>12</sup> del artículo 108 del **CFF**.

**d.2.-** En esos delitos no procederán acuerdos reparatorios, ni la suspensión condicional del proceso, aunque, y previa autorización de la **SHCP**, a través de la **PFF**, se podrán aplicar criterios de oportunidad si el imputado, además de comprometerse a comparecer en juicio, aporta información fidedigna, esencial y eficaz que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del delito, quien será el obligado a reparar el daño.

**2.- Herramientas que adquirió implícitamente las autoridades para la identificación, persecución y sanción de aquellos delitos fiscales considerados como delincuencia organizada.**

No es nuestra intención el realizar un análisis muy profundo de la **LFDO** o de la **LNED**, aunque sí consideramos pertinentes que nuestra membresía se familiarice con los principales mecanismos que dichos ordenamientos legales les otorgan a las autoridades para contrarrestar la actividad de un grupo criminal, dismantelar la organización delictiva y acceder de manera pronta a una reparación del daño causado por la omisión en el pago de contribuciones.

De momento, sólo pondremos énfasis en las herramientas que ambos ordenamientos legales prevén para la **investigación, sanción y extinción de dominio con motivo del daño** causado por la cédula criminal, por lo que será necesario que en un estudio adicional se analicen el resto de las medidas legales encaminadas para la persecución, procesamiento y ejecución de penas por los delitos cometidos por aquellas personas que formen parte de la delincuencia organizada.

<sup>6</sup> Sanciona a quien: "..., Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida".

<sup>7</sup> Sanciona a quien: "..., Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido".

<sup>8</sup> Indica: "..., De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$1,243,590.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$1,865,370.00".

<sup>9</sup> Indica: "..., En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión".

<sup>10</sup> A diferencia de lo dispuesto por el artículo 2º, fracción VIII Bis, de la **LFDO**, la fracción II del artículo 167 del **CNPP** establece que todas las conductas establecidas en el artículo 109 del **CFF**, y no sólo las previstas en sus fracciones I y IV, ameritan prisión preventiva oficiosa.

<sup>11</sup> Ídem nota al pie número 04.

<sup>12</sup> Ídem nota al pie número 05.

(i). **Sanción:** El artículo 2º, primer párrafo, de la **LFDO**, es tajante al indicar que 03 o más personas serán sancionadas por el sólo hecho de organizarse para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas con otras, tengan como fin o resultado cometer los actos ilícitos indicados en sus fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter, en contra del fisco federal. En esa tesitura, los artículos 2-Bis, 4º, fracción II, y 5º del mismo ordenamiento legal establecen que, y sin perjuicio de las penas que correspondan por el delito o delitos fiscales que se cometan (hablamos de las penas indicadas en los artículos 97, 104, 108 y 113-Bis del **CFF**), al miembro de la delincuencia organizada se le aplicarán las penas siguientes:

(a). A quien tenga funciones de administración, dirección o supervisión, de 08 a 16 años de prisión y de 500 a 25,000 días de multa;

(b). A quien no tenga las funciones anteriores, de 04 a 08 años de prisión y de 250 a 12,500 días de multa;

(c). A quien resuelva de concierto cometer el delito fiscal y acuerde los medios para llevar a cabo su determinación, hasta 2/3 partes de la pena indicada en el inciso (b) anterior.

Nota. Estas penas se aumentarán hasta en una mitad cuando: el miembro de la delincuencia organizada sea un servidor público; o se utilice a menores de edad o incapaces para cometer la conducta delictiva.

En todos estos casos, se decomisarán los objetos, instrumentos o productos del delito, así como los bienes propiedad del sentenciado y aquéllos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, sino se acredita su legítima propiedad.

(ii). **Investigación.** De acuerdo con el artículo 6º de la **LFDO**, los plazos para la prescripción de la pretensión punitiva se **duplicarán** respecto de los delitos fiscales a que se refieren las fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter del artículo 2º de dicha Ley.

Para la investigación de la delincuencia organizada, la Fiscalía General de la República (**FGR**) cuenta con una unidad especializada integrada por agentes del Ministerio Público (**MP**), policías y peritos (8 **LFDO**). Cuando el **MP** investiga actividades relacionadas con el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, su investigación la realiza en coordinación con la **SHCP** (9 **LFDO**). A solicitud de la **MP**, la **SHCP** podrá realizar auditorías a personas físicas o morales, cuando existan datos o medios de prueba que hagan presumir fundadamente que son miembros de la delincuencia organizada (10 **LFDO**).

La investigación abarca el conocimiento de las estructuras de organización, formas de operación y ámbitos de actuación e identidad de los integrantes del grupo delictivo (11 **LFDO**). Además de operaciones encubiertas, con reserva de identidad de los agentes involucrados, el **MP** podrá emplear otras técnicas especiales de investigación como (11 Bis **LFDO**): recabar información en lugares públicos; utilizar cuentas bancarias, financieras o de naturaleza equivalente; vigilancia electrónica; seguimiento de personas; colaboración de informantes; usuarios simulados; e intervenir comunicaciones privadas, con autorización judicial (16 a 28 **LFDO**).

Respecto de criterios de oportunidad, los artículos 35 y 36 de la **LFDO** y 16, último párrafo, de la **LNED**, prevén que cuando una persona colabore eficazmente<sup>13</sup> con el agente del **MP** en la investigación de quien forme parte de la delincuencia organizada, o delitos vinculados con ésta, podrá ser beneficiario de la manera siguiente: (a) cuando no exista investigación en su contra, los antecedentes de investigación que aporte, o se obtengan con su colaboración, no serán utilizados en su perjuicio, este beneficio sólo se otorga en una sola ocasión; (b) cuando sí exista una investigación en su contra, pero aporte antecedentes de investigación para el ejercicio de la acción penal en contra de otros miembros de la delincuencia organizada, la pena que le corresponda será reducida en 2/3 partes; (c) si durante el

---

<sup>13</sup> De acuerdo con el artículo 35 Bis de la **LFDO**, se entiende que una persona colabora eficazmente en la investigación cuando proporciona información para evitar que continúe el delito o se perpetre otro de la misma naturaleza, o pruebe la intervención de otras personas que tengan funciones de supervisión, dirección o administración dentro de la cédula delictiva. Las personas que forman parte de las estructuras de mando de la organización criminal no podrán gozar de los beneficios, salvo que colaboren para la detención o persecución de otros integrantes de la misma jerarquía o nivel.

proceso penal, el imputado aporta medios de prueba, suficientes para sentenciar a otros miembros de la delincuencia organizada con funciones de administración, dirección o supervisión, la pena que le correspondería por los delitos por los que se le juzga podrá reducirse hasta en una mitad;<sup>14</sup> (d) si está sentenciado, pero aporta pruebas eficaces para sentenciar a otros miembros de la delincuencia organizada con funciones de administración, dirección o supervisión, podrá otorgárseles la remisión parcial de la pena hasta en 2/3 partes; (e) si los medios de prueba son aportados por una persona distinta de quien colabora con el **MP**, a solicitud de la Representación Social de la Federación, se le podrá reducir las penas hasta en 3/5 partes, siempre y cuando, la información que suministre se encuentre corroborada por otros datos o medio de prueba y sea relevante para la detención y procesamiento de los integrantes de la delincuencia organizada de mayor peligrosidad o jerarquía que el colaborador; y (f) si, y durante la etapa de preparación de la acción de extinción de dominio, el **MP** obtiene información cierta de alguna persona, que de manera eficaz contribuya en la obtención de evidencia para la declaración de extinción de dominio, podrá recibir una retribución de hasta el 5% del producto que el Estado obtenga por la liquidación y venta de los bienes.

Por último, cabe destacar que toda persona en cuyo poder se hallen objetos o documentos que puedan servir como datos, medios de prueba o pruebas tiene la obligación de exhibirlos, cuando para ello sea requerido por el **MP** o la policía durante su investigación (39 **LFDO**). Cuando se gire orden de aprehensión en contra de un integrante de la delincuencia organizada, la autoridad podrá ofrecer recompensa a quienes auxilien eficientemente para su localización y aprehensión (37 **LFDO**).

**(iii). Extinción de dominio.** Aún y cuando los artículos 4, 29, 30 y 31 de la **LFDO** autorizan que, y durante cualquier etapa del procedimiento penal, se pueda dictar el aseguramiento o decomiso de los bienes propiedad del sujeto que forme parte de la delincuencia organizada, el artículo 1º, segundo párrafo, inciso a), de la **LNED** establece que los delitos fiscales contenidos en el artículo 2º, fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter de la **LFDO** son hechos susceptibles de la extinción de dominio, de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 22 de la **CPEUM**.

Las notas distintivas de esta acción son las siguientes (2, 3, 7, 8, 9, 13, 14, 15, 173, 178, 179, 181, 183, 184, 216 y 219 de la **LNED**):

- (a)** Es la pérdida de los derechos que tenga una persona en relación con ciertos bienes, declarada por sentencia de la autoridad judicial, sin contraprestación, ni compensación alguna para su propietario o para quien se ostente o comporte como tal, ni para quien, por cualquier circunstancia, posea o detente dichos bienes.
- (b)** Los bienes susceptibles de esta acción son todas las cosas identificadas como tales en el Código Civil Federal y en los Códigos Civiles de las Entidades Federativas correspondientes, que estén dentro del comercio, de carácter patrimonial, y cuya legítima procedencia no pueda acreditarse o sean instrumento, objeto o producto del delito fiscal, sin perjuicio del lugar de su realización, tales como: bienes que provengan de la transformación o conversión, parcial o total, física o jurídica del producto, instrumento u objeto material del hecho ilícito; bienes de procedencia ilícita utilizados para ocultar otros bienes de origen lícito, o mezclados material o jurídicamente con bienes de ilícita procedencia; bienes respecto de los cuales el titular no acredite su procedencia lícita; bienes de origen lícito cuyo valor sea equivalente a cualquiera de los bienes descritos con antelación, cuando no sea posible su localización, identificación, incautación, aseguramiento o aprehensión material; bienes utilizados para la comisión de hechos ilícitos por un tercero, si su dueño tuvo conocimiento de ello y no lo notificó a la autoridad por cualquier medio o tampoco hizo algo para impedirlo; bienes que constituyan ingresos, rentas, productos, rendimientos, frutos, accesorios, ganancias y otros beneficios derivados de los bienes antes indicados; y los derechos de posesión sobre bienes que correspondan al régimen de propiedad ejidal o comunal.
- (c)** La muerte de quien se hubiese encontrado sujeto a una investigación o a un proceso penal, no extingue la acción de extinción de dominio dada su naturaleza, por lo que, las consecuencias y efectos de ésta subsisten aun contra los herederos, legatarios, causahabientes y cualquier otra figura análoga que alegue derechos sobre esos bienes.

---

<sup>14</sup> El artículo 42 de la **LFDO** indica que la autoridad deberá mantener recluidos a los procesados o sentenciados que colaboren en la persecución y procesamiento de otros miembros de la delincuencia organizada, en establecimientos distintos a aquéllos en que estos últimos estén recluidos.



- (d) La buena fe, entendida como una conducta diligente y prudente exenta de culpa en todo acto o negocio jurídico relacionado con los bienes objeto del procedimiento de extinción de dominio, se **presume** respecto de la adquisición y destino de los bienes, **aun así deberá de ser acreditada suficientemente** a través de: documento de fecha cierta y anterior a la realización del hecho ilícito; el pago oportuno de las contribuciones de los hechos jurídicos que la funden; que el bien se adquirió de forma lícita<sup>15</sup> y, en caso de posesión, que ésta se hubiese ejercido de forma continua, pública<sup>16</sup> y pacífica; la autenticidad del contrato, junto con los medios de prueba idóneos y suficientes para arribar a una convicción plena del acto jurídico y su licitud; el impedimento real que se tuvo para conocer que el bien afecto a la acción fue utilizado como instrumento, objeto o producto del hecho ilícito, o bien, para ocultar o mezclar bienes producto del hecho ilícito; de haberse enterado, el haber impedido o haber dado aviso oportuno<sup>17</sup> a la autoridad competente; o cualquier otra circunstancia análoga.
- (e) La acción corresponde al **MP**, quien la ejercerá a través de un proceso jurisdiccional de naturaleza **civil**, de carácter patrimonial y con prevalencia en la oralidad. Dicha acción es imprescriptible en el caso de bienes que sean de **origen** ilícito, aunque prescribirá en 20 años para el caso de bienes de **destinación** ilícita (pero de origen lícito), contados a partir de que el bien se hubiese destinado a realizar hechos ilícitos.<sup>18</sup> Los elementos de esta acción son: la existencia de un hecho ilícito; la existencia de un bien de origen o destinación ilícita; el nexo causal; y el conocimiento que tenga o deba haber tenido el titular, salvo que hubiese estado impedido para ello.
- (f) El proceso es **autónomo**, distinto e independiente de aquél o aquéllos de materia penal de los cuales se haya obtenido la información relativa a los hechos que sustenten la acción o cualquier otro que se haya iniciado con anterioridad o simultáneamente. Esa autonomía, conforme a la **LNED**, implica, entre otras cosas: que la acción se ejercerá aun cuando no se haya determinado la responsabilidad penal del imputado, siempre y cuando existan fundamentos sólidos y razonables que permitan inferir la existencia de bienes cuyo origen o destino se enmarca en hechos delictivos; la absolución de la persona afectada en el proceso penal por no haberse establecido su responsabilidad no prejuzga respecto de la legitimidad de los bienes; y que las resoluciones del Juez de la causa penal no tengan influencia sobre la determinación del Juez competente en materia de extinción de dominio.
- (g) Durante el proceso, el Juez, a solicitud del **MP**, podrá dictar la medida cautelar consistente en el aseguramiento de bienes, para evitar que éstos se oculten, alteren, dilapiden, sufran menoscabo o deterioro económico, o sean mezclados con otros bienes de destino lícito. Otorgada la medida, dichos bienes no podrán ser transmisibles por herencia o legado o por cualquier otro acto durante la vigencia de la medida, caso contrario los nuevos adquirentes se considerarán causahabientes de la parte demandada. El afectado no podrá ofrecer garantía para el levantamiento de la medida. En cambio, el **MP** podrá solicitar su levantamiento para, incluso, la venta anticipada de los bienes, siempre que la justifique y previo acuerdo con el Fiscal; de ser levantada la medida y el **MP** no obtenga sentencia favorable, quedará expedito el derecho de la Parte Demandada o la Persona Afectada para pedir el pago de los daños y perjuicios en un juicio diverso.

Este pequeño esbozo respecto de las cualidades más significativas de la acción de extinción de dominio, dejan en evidencia lo potentes y gravosas que pueden llegar a ser las consecuencias jurídicas por la aplicación del **régimen de excepción** previsto en el **DECRETO**. Será necesario que con posterioridad se haga un análisis más acucioso respecto de las reglas operativas de esta acción de naturaleza civil, en el que incluso se contrasten con los principios constitucionales en juego. De momento, les sugerimos a

---

<sup>15</sup> El artículo 12 de la **LNED** indica que ningún acto jurídico realizado sobre bienes afectos a la acción de extinción de dominio los legitima, sin perjuicio de los derechos de terceros de buena fe. En todos los casos, se entenderá que la adquisición ilícita de los bienes no constituye justo título.

<sup>16</sup> La publicidad implica la inscripción del título en el registro público de la propiedad correspondiente, siempre que ello proceda conforme a derecho y las reglas de prueba.

<sup>17</sup> Se entenderá por aviso oportuno, el momento en el cual se hace del conocimiento de la autoridad competente, por cualquier medio que deje constancia, de la comisión de la conducta posiblemente constitutiva de los ilícitos materia de la extinción de dominio, siempre y cuando se realice antes de su conocimiento de la investigación, la detención, el aseguramiento u otras diligencias necesarias para el resguardo de los detenidos o bienes.

<sup>18</sup> Las facultades del **MP** para demostrar la extinción de dominio, caducan en un plazo de 10 años contados a partir del día siguiente a aquél en que éste le informe a la unidad administrativa de la Fiscalía sobre la existencia de bienes susceptibles a este procedimiento.

nuestros lectores acudir a los diversos criterios jurisprudenciales y tesis aisladas emitidas por distintos órganos del Poder Judicial de la Federación por los que se ha administrado, de manera muy importante, el grado de “**autonomía**” de dicha acción con la del proceso penal.

3.- Reglas de operación internas (no jurídicas) que orientarán el actuar de las autoridades encargadas de implementar el régimen de excepción previsto en el **DECRETO**.

La **SHCP** realizó un estudio sobre la concurrencia de diversos delitos de carácter fiscal para distinguir entre delincuentes peligrosos y organizados de los que no son, pugnando así por la generación de una “**política criminal**” que procure un equilibrio entre el castigo y la recaudación y, por ende, que propugne por un ejercicio moderado del **régimen de excepción** en el que se combata de manera diferenciada a los distintos tipos de contribuyentes y permita que la Hacienda Pública acceda de manera más pronta a una reparación del daño causado por la omisión de contribuciones.

Para ello, en dicho análisis se distinguió a los contribuyentes de 04 maneras, a saber:

Nivel de peligrosidad y organización	Medidas jurídicas para contener el ilícito fiscal.
Contribuyente Común.	Cumple normalmente con sus obligaciones fiscales, aunque instrumenta esquemas de planeación fiscal para eficientar su carga tributaria. Sus omisiones o negligencias son vigiladas y sancionadas conforme al modelo tradicional de fiscalización administrativo, es decir, no son sancionables penalmente.
Contribuyente no organizado ni peligroso.	Comete un delito fiscal común, no calificado, por lo que no es acreedor a sanciones excepcionales. Utiliza engaños y, por lo general, defrauda al fisco con montos que no exceden en 03 veces el previsto en la fracción III del artículo 108 del <b>CFF</b> . Sí le es aplicable una sanción penal, aunque no está sometido al <b>régimen de excepción</b> , por lo que puede acceder a los distintos beneficios contemplados en el <b>CFF</b> y en el <b>CNPP</b> .
Contribuyente no organizado, pero peligroso.	Comete un delito fiscal grave y calificado, tal y como se indica en el <b>DECRETO</b> . Acude a mecanismos para ocultar o disfrazar la conducta delictiva. Es quien consume o adquiere el producto de la delincuencia organizada ( <b>EDOS</b> ). Sí está sometido al “ <b>régimen de excepción</b> ”, aunque puede acceder a ciertos beneficios previstos en el <b>CFF</b> , en la <b>LFDO</b> y en el <b>CNPP - criterios de oportunidad-</b> si aporta información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución de los miembros de la organización criminal que se benefician de manera directa del delito fiscal.
Contribuyente organizado y peligroso.	Daña e incentiva a otros a cometer actos contra la Hacienda Pública (estrategias, asesorías, simulación laboral, etc). Se constituyen como empresas que ofrecen servicios ilegales que derivan de un mercado de “ <b>operaciones simuladas</b> ”. Trabajan en grupos de 03 o más con el único objeto de defraudar al fisco. Por lo general son <b>EFOS</b> , pues su actividad criminal es permanente o reiterada. Opera el <b>régimen de excepción</b> en su totalidad, sin beneficio alguno.

## CONCLUSIÓN

Las medidas legislativas establecidas en el **DECRETO** les otorgan a distintas autoridades herramientas muy potentes para contrarrestar esquemas agresivos de evasión fiscal. Debemos ser enfáticos en que la instrumentación del **régimen de excepción** no está al alcance exclusivo del **SAT**, sino que demanda la intervención de la **PFF**, del **MP** y de un Juez, por lo que los contribuyentes deben estar plenamente informados y conscientes de que las sanciones antes analizadas requieren de la realización de diversos actos previos (querrela, investigaciones y resoluciones judiciales) para su ejecución. Es decir, la sola determinación de la autoridad fiscal, específicamente del **SAT**, es insuficiente para que se pongan en práctica los mecanismos de investigación, persecución y sanción previstos en la **LFDO** y la **LNED**.

Aun así, la **reforma penal-fiscal** es una invitación muy seria para que nuestra membresía ejerza con mayor diligencia y capacidad técnica su actividad profesional. En el presente, una mala asesoría, diagnóstico, defensa o planeación fiscal puede generar distintas consecuencias de índole fiscal, penal y civil que redunden en la pérdida no sólo de bienes patrimoniales sino, incluso, en la libertad de los involucrados.

## **ACLARACIÓN**

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

## **ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:**

<b>PRESIDENTA:</b>	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
<b>VICEPRESIDENTA:</b>	C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
<b>SECRETARIO:</b>	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.C.P. Y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPULVEDA PORTILLO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>