

## Política criminal tributaria en México. Inconstitucionalidad de la reforma penal-fiscal del 2019

### Criminal tax policy in Mexico. Unconstitutionality of the criminal-fiscal reform of 2019

Javier Elliott OLMEDO CASTILLO\*

RESUMEN: El presente trabajo ofrece un análisis reflexivo de la política criminal adoptada en México como respuesta al problema de la defraudación fiscal y otros delitos de naturaleza tributaria; en particular, se describe el contenido de la reforma penal-fiscal publicada a finales del año 2019. Asimismo, se analizan algunos de los límites constitucionales de la política criminal y las consideraciones expuestas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante el año 2021, que condujeron a declarar como inconstitucionales algunas de las modificaciones objeto de la reforma penal-fiscal citada.

---

\* Doctor en Derecho por el Centro de Investigación y Desarrollo del Estado de Michoacán, maestro en Fiscal por la Universidad de Guanajuato, licenciado en Derecho y contador público por la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo (UMSNH); profesor e investigador de tiempo completo en la UMSNH; Coordinador del Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UMSNH; Director de la firma AFC Servicios de Consultoría Empresarial, S.C.; socio del Colegio de Abogados del Estado de Michoacán, del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro y de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales, Delegación Michoacán. ORCID: 0000-0002-7950-9701 Correo: <javier\_eliott@hotmail.com>. Fecha de recepción: 31/05/2022. Fecha de aprobación: 01/08/2022.

**PALABRAS CLAVE:** delitos fiscales; prisión preventiva oficiosa; reforma penal-fiscal; política criminal; Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**ABSTRACT:** This paper offers a reflexive analysis of the criminal policy adopted in Mexico in response to the problem of tax fraud and other crimes of a tax nature; In particular, the content of the criminal-fiscal reform published at the end of 2019 is described. Likewise, some of the constitutional limits of criminal policy and the considerations exposed by the Supreme Court of Justice of the Nation during the year 2021 are analyzed, which led to declaring as unconstitutional some of the modifications object of the aforementioned criminal-fiscal reform.

**KEYWORDS:** fiscal crimes; informal pre-trial detention; penal-fiscal reform; criminal policy; Supreme Court of Justice of the Nation.

## I. INTRODUCCIÓN

En el marco de las democracias federales en Iberoamérica, corresponde a las administraciones públicas centrales definir la pauta estratégica a seguir de forma prioritaria en materia económica, fiscal, de seguridad, etc., ejes que en México son programados y ejecutados a partir del Plan Nacional de Desarrollo (PND), de conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).<sup>1</sup>

A partir del año 2014, entraron en vigor diversas reformas tendentes a crear nuevas obligaciones para los contribuyentes, así como fortalecer las facultades de gestión y comprobación de las autoridades fiscales federales; tales como la creación del procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones en el Código Fiscal de la Federación (CFF), obligatoriedad de la contabilidad electrónica, supuestos para la cancelación de los Certificados de Sello Digital (CSD), entre otros.<sup>2</sup>

Desde entonces, cada año han surgido reformas para complementar y aumentar el abanico de herramientas de fiscalización de la autoridad, tal es el caso del procedimiento para la restricción temporal de CSD (CFF, artículo 17-H Bis), y el de recaracterización de operaciones fiscales por ausencia de razón de negocios o simulación de actos jurídicos (CFF, artículos 5-A y 42-B, respectivamente).

En este contexto, ante la incidencia de esquemas de defraudación fiscal mediante el uso de empresas “fachada” y la emisión

---

<sup>1</sup> H. Cámara de Diputados, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, [en línea], <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>>, [10 de mayo, 2022].

<sup>2</sup> Presidencia de la República, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, [en línea], <[https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF\\_ref45\\_09dic13.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref45_09dic13.pdf)>, [10 de mayo, 2022].

de CFDI que amparan operaciones inexistentes o simuladas, la reforma fiscal para 2014 se acompañó con la creación de un tipo penal contemplado en el artículo 113, fracción III del CFF (en correlación con el artículo 69-B del mismo Código) consistente en la expedición, adquisición o enajenación de CFDI que ampararan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados;<sup>3</sup> tipo penal que fue mutando y ampliándose para terminar estableciéndose en el artículo 113 Bis del CFF vigente.

Así, la política fiscal presentada en el PND 2019-2024 se ciñe a la promesa de “no más incrementos impositivos”,<sup>4</sup> lo que consecuentemente se refleja en la necesidad de seguir fortaleciendo al brazo fiscalizador de la administración hacendaria, además de la adecuación en la política criminal para la disuasión y persecución de los delitos contra la hacienda pública. Tal es el caso que, en el año 2019, fue aprobado y publicado un paquete de reformas en materia penal-fiscal, cuyo objeto principal fue introducir a los delitos de defraudación fiscal y contrabando –simples y equiparados– en el catálogo de tipos penales que pueden dar lugar a la prisión preventiva oficiosa.

La reforma penal-fiscal del 2019 fue rechazada en diversos foros públicos y privados, por la regresión que en materia de derechos humanos representa aumentar la lista de delitos por los que se puede imponer la prisión preventiva oficiosa, lo que dio lugar a acciones de inconstitucionalidad en contra de dichas reformas; es así que, durante la segunda mitad del año 2021, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) discutió y resolvió en Pleno la inconstitucionalidad relativa de estas modificaciones, no obstante, debido a que lo resuelto por la mayoría de los ministros difirió del

---

<sup>3</sup> *Idem*

<sup>4</sup> Presidencia de la República, Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, [en línea], <[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5565599&fecha=12/07/2019](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5565599&fecha=12/07/2019)>, [10 de mayo, 2022].

proyecto original, este fue returnado a diverso ponente,<sup>5</sup> sin que a la fecha de terminado el presente trabajo haya sido publicada la ejecutoria del caso que ponga el punto final sobre dicha determinación.

## II. POLÍTICA CRIMINAL CONTRA LA EVASIÓN FISCAL EN MÉXICO

Como se introdujo brevemente, la política fiscal adoptada durante los últimos años en México ha tendido más al fortalecimiento de las tareas de control, vigilancia y liquidación de la administración hacendaria, que a cambios sustanciales respecto del número de contribuciones y la cuantía de las mismas, lo que persigue un fin preponderantemente recaudatorio –como corresponde a cualquier política fiscal–. No obstante, las modificaciones en materia fiscal y penal-fiscal del último lustro dan cuenta de un modelo de política criminal que pretende emplear al Derecho Penal con un fin correctivo y de disuasión, que asegure una mayor recaudación ante el temor que ocasiona enfrentarse al poder punitivo del Estado.

La ruta trazada por la actual administración pública federal apunta a enrudecer el combate a la evasión fiscal –como una “modalidad de la corrupción”–, a través de la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), además de perseguir el robo de combustible y el lavado de dinero, como ilícitos conexos que permean en la baja recaudación y un menor bienestar social.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> En el proyecto original, fungió como instructor el Ministro en retiro Franco González Salas, cuyas funciones en el Máximo Tribunal del país concluyeron a finales del 2021.

<sup>6</sup> Presidencia de la República, Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024..., *op. cit.*

El hecho de que el PND 2019-2024 contemple la participación activa de la UIF para la erradicación de la evasión fiscal, en lugar de enfatizar las facultades propias del Servicio de Administración Tributaria (SAT), responde a la identificación de una mayor diversificación de las fuentes de financiamiento del crimen organizado en México durante los últimos años; así, la última Evaluación Nacional de Riesgos (ENR)<sup>7</sup> del año 2020, arrojó que la defraudación fiscal se encuentra entre los principales delitos precedentes al de operaciones con recursos de procedencia ilícita –*lavado de dinero*–.<sup>8</sup>

#### A) COMBATE AL TRÁFICO DE COMPROBANTES FISCALES

Esta situación –en el ámbito fiscal– se ve reflejada en las últimas modificaciones al CFF, respecto del tipo penal contemplado en el artículo 113 Bis, relativo a los CFDI que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; en particular, el decreto publicado el 8 de noviembre del 2019 en el Diario Oficial de la Federación (DOF) que, entre otros cambios, aumentó la pena máxima para este delito, además de integrarlo al catálogo de conductas que pueden atribuirse a los miembros del crimen organizado conforme a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (LFCDO), junto a la defraudación fiscal y el contrabando

---

<sup>7</sup> La ENR es el documento técnico emitido por la SHCP a través de la UIF, en donde se identifican los principales riesgos y amenazas que deben ser atendidos a nivel local para prevenir y mitigar el lavado de dinero, financiamiento al terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva, de conformidad con las recomendaciones emitidas por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

<sup>8</sup> SHCP, Evaluación Nacional de Riesgos 2020. Versión pública, p. 27, [en línea], <<https://www.pld.hacienda.gob.mx/work/models/PLD/documentos/enr2020.pdf>>, [10 de mayo, 2022].

–bajo ciertas condiciones–,<sup>9</sup> política que generó preocupación desde el año 2020 en que entró en vigor el citado decreto, por la pauta que daría a la SHCP de usar su calidad de querellante por delitos fiscales como medio de intimidación para elevar las metas recaudatorias.

Con lo expuesto hasta ahora, no se demerita el esfuerzo propuesto para hacer frente a la defraudación fiscal y el lavado de dinero en México, recordando que el combate a estos delitos y el blindaje de la hacienda pública como bien jurídico tutelado por la norma penal sustantiva son fines constitucionalmente válidos, además de la libertad de configuración legislativa con la que cuenta dicha función conforme a la CPEUM.

Tampoco debe llegarse al extremo de afirmar que todo combate frontal a los problemas de elusión y evasión fiscal con perspectiva penal es una medida exacerbada o desproporcional *per se*, al punto de hablar de la existencia de un “terrorismo fiscal”, idea impulsada por la generalidad de contribuyentes que pueden verse implicados –sujetos– a un proceso penal por acciones propias de la práctica comercial cotidiana, como puede ser el celebrar actos jurídicos de buena fe con terceros publicados en las listas a que se refieren los párrafos dos y cuatro del artículo 69-B del CFF.

Lo anterior, por un lado, ya que es de explorado Derecho la autonomía y el paralelismo que guían las atribuciones constitucionales del Ministerio Público en la esfera penal, respecto de hechos igualmente revisados en el campo fiscal-administrativo por la autoridad competente;<sup>10</sup> y, por otra parte, debido a que los ele-

---

<sup>9</sup> Presidencia de la República, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, [en línea], <[https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF\\_ref55\\_08nov19.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff/CFF_ref55_08nov19.pdf)>, [10 de mayo, 2022].

<sup>10</sup> *V. gr.* “DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE

mentos objetivos requeridos para configurar las hipótesis de delincuencia organizada y amenazas a la seguridad nacional objeto de la reforma penal-fiscal del 2019 se delimitan a las conductas de mayor gravedad.<sup>11</sup>

### *Límites constitucionales de la política criminal*

La divergencia con la reforma multicitada deriva de un análisis sistémico de los ordenamientos objeto de la misma, así como los fines que dieron origen a las figuras incorporadas al marco penal-fiscal; esto es, lo referente a delitos fiscales y aduaneros como delincuencia organizada y amenazas a la seguridad nacional, con todas las implicaciones en detrimento de derechos fundamentales que ello conlleva.

Esto, porque si bien tanto el Derecho Fiscal como el Penal sirven de igual manera para defender los intereses del Estado, cuando coinciden en la imposición de sanciones administrativas y penas propiamente dichas, dando lugar al Derecho Penal-Fiscal, el marco normativo y su aplicación deben sujetarse a las garantías constitucionales y convencionales inherentes a ambas instituciones, pues el Derecho Penal sustantivo se rige por principios específicos como el de mínima intervención, lesividad, necesidad y proporcionalidad de la pena, atendiendo a un bien jurídico tutelado, y no debe servir como instrumento para la consecución de

---

DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.” Tesis: P./J. 92/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, septiembre de 2000, registro digital: 191108.

<sup>11</sup> Como se analiza en líneas posteriores, por regla general los delitos fiscales y aduaneros que ameritan prisión preventiva oficiosa se restringen a un *umbral minimis* de 8.6 millones de pesos, además de otros requisitos, como la cualidad de ser calificados.

los objetivos del Derecho Tributario –fin recaudatorio– o como complemento de política económica.<sup>12</sup>

Como muestra de lo anterior, se tiene que el delito derivado de la resolución definitiva del artículo 69-B del CFF surgió en el año 2014 no como una hipótesis de defraudación fiscal simple o equiparada, sino como un tipo penal innominado e independiente contenido –originalmente– en el artículo 113 fracción III, actual 113 Bis del CFF, cuyos primeros párrafos señalan:

Artículo 113 Bis.- Se impondrá sanción de dos a nueve 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.

Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas *permita o publique*, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.<sup>13</sup>

(...)

[Énfasis añadido]

Del texto resaltado, se advierte que el tipo expuesto se dirige hacia hechos ilícitos de mera conducta –expedir, enajenar, comprar, adquirir– sin que el otorgamiento de efectos fiscales a los CFDI que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados sea un elemento objetivo necesario para la configuración de este delito, reflejándose en una afectación al fisco fede-

---

<sup>12</sup> Cfr. TERRADILLOS BASOCO, Juan María, “Defraudación de subvenciones públicas”, en SILVA FORNÉ, Diego y MALET VÁZQUEZ, Mariana (coords.), *Derecho penal, Hacienda y Administración Pública*, Montevideo, Fondo de Cultura Universitaria, 2008, p. 58.

<sup>13</sup> H. Cámara de Diputados, Código Fiscal de la Federación, [en línea], <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFE.pdf>>, [10 de mayo, 2022].

ral, como sucede con las hipótesis de causación de defraudación fiscal simple y equiparada.

Igual comentario merece la hipótesis contenida en el segundo párrafo de la norma anteriormente transcrita –permitir o publicar anuncios sobre tráfico de CFDI–,<sup>14</sup> supuestos todos que conducen a cuestionar la necesidad y proporcionalidad de una política criminal que establece la posibilidad de perseguir como delincuencia organizada y amenazas a la seguridad nacional este tipo de conductas, donde no se advierte un perjuicio real, inmediato, y directo al bien tutelado –hacienda pública, administración hacendaria– al considerarse como medios comisivos –CFDI– e, incluso, como una tentativa o apología del delito.<sup>15</sup>

Sin que obste lo anterior, incluso tratándose de los delitos de resultado material como la defraudación fiscal simple o equiparada, las medidas legislativas adoptadas a partir del 2019 para combatir la evasión fiscal van más allá de la necesidad y proporcionalidad que el principio de lesividad penal exige a nivel constitucional para la categorización y castigo de este tipo de delitos, pues si bien la lógica del Derecho Administrativo Sancionador justifica la imposición de sanciones administrativas ejemplares –incluso pecuniarias– contra ilícitos que dañen o solo pongan en peligro el bien jurídico protegido por la norma, su abstracción en el Derecho Penal exige, además, un nexo causal entre la conducta desplegada y el grado de afectación al bien jurídico.<sup>16</sup>

Así, con la reforma multicitada se equipara a los delitos fiscales y aduaneros –incluso los de mera conducta– con aquellos que por su superior gravedad ameritan la imposición constitucional de excepciones a derechos fundamentales, como la libertad

---

<sup>14</sup> Dicha hipótesis fue incorporada al CFF con la reforma penal-fiscal del 8 de noviembre de 2019.

<sup>15</sup> MICHEL, Ambrosio, *Derecho Penal Fiscal*, 4a. ed., México, Porrúa, 2020, p. 987.

<sup>16</sup> FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, p. 86.

personal y la presunción de inocencia, que se ven limitados con medidas cautelares como la prisión preventiva oficiosa, figura de carácter estrictamente excepcional y cuya ampliación normativa representa una clara contravención al principio de progresividad en materia de derechos humanos, reconocido constitucional y convencionalmente.

Con esto, la política adoptada en México en materia penal-fiscal sugiere un acercamiento con la doctrina internacional del Derecho Penal del enemigo, parangonando al infractor fiscal –enemigo– con el tipo de sujeto activo para el que otrora se reservara la aplicación de esta institución que justifica la excepción a derechos humanos, como terroristas, genocidas o agresores sexuales.

Todo lo antes expuesto, por sí mismo enfatiza cualquier óbice de constitucionalidad de la reforma en estudio, sumándole que la motivación legislativa, así como los instrumentos de planeación estatal –como la ENR y el PND– de forma reiterada parten de la necesidad de castigar a los contribuyentes evasores y la erradicación de empresas “fachada”, como justificación de estas medidas punitivas, lo que se traduce en una política criminal dirigida más a la identificación y represión de un tipo de autores –contribuyentes– que en la definición y sanción de un hecho típico,<sup>17</sup> lo que también se aparta por completo del modelo de Derecho Penal del acto que impera en México.<sup>18</sup>

---

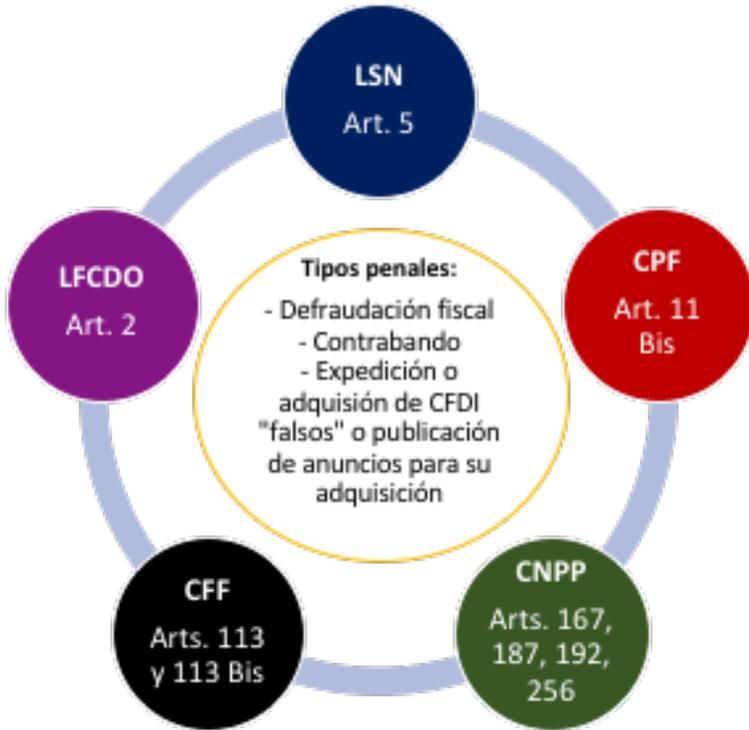
<sup>17</sup> JAKOBS, Günther y CANCIO MELIÁ, Manuel, *Derecho penal del enemigo*, Madrid, Thomson Civitas, 2003, p. 102.

<sup>18</sup> Véase: “DERECHO PENAL DEL AUTOR Y DERECHO PENAL DEL ACTO. RASGOS CARACTERIZADORES Y DIFERENCIAS.” Tesis: 1a./J. 19/2014 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, marzo de 2014, registro digital: 2005883.

### III. CONTENIDO DE LA REFORMA PENAL-FISCAL DE 2019

El decreto del 8 de noviembre de 2019 presentó diversas adiciones y modificaciones al CFF, Código Penal Federal (CPF), Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), la Ley de Seguridad Nacional (LSN) y LFCDO, como se ilustra en la figura 1, seguida de un resumen de las intervenciones realizadas en cada uno de estos ordenamientos.

Figura 1. Normas modificadas con la reforma penal-fiscal del 2019.



Fuente: elaboración propia.

## A) CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Se derogó la fracción III del artículo 113, para que el delito de compraventa de CFDI “falsos” quedara establecido únicamente en el diverso 113 Bis;<sup>19</sup> así, además de eliminar cualquier referencia a este tipo penal en el artículo 113, se estableció una pena máxima de 9 años de prisión y crearon una hipótesis adicional de causación del delito, consistente en permitir publicar anuncios por cualquier medio o hacer lo propio, respecto de la adquisición o enajenación de este tipo de comprobantes fiscales, a sabiendas de ello.<sup>20</sup>

Además, en el mismo artículo 113 Bis se estableció que cuando este delito fuera cometido por servidor público, a este se le sancionará con destitución del empleo e inhabilitación de 1 a 10 años, en adición a la agravante que señala el artículo 97 del CFF y con independencia de la sanción penal que amerite.<sup>21</sup>

En cuanto a la forma de proceder para la investigación de este delito, se requerirá querrela por parte de la SHCP, conforme al cuarto párrafo del artículo en estudio, no obstante que es en el artículo 92 del CFF donde se establece el *numerus clausus* de delitos sujetos a requisitos de procedibilidad penal específicos –aunque ello no vicia la legalidad de esta disposición, tampoco debe ignorarse la falta de técnica legislativa–.<sup>22</sup>

Finalmente, se establece la posibilidad expresa para perseguir este delito y el de lavado de dinero de manera simultánea, habilitación que ya estaba contemplada para la defraudación fiscal –artículo 108 del CFF–.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Desde el mes de mayo del 2019 se había reformado el CFF, creando el artículo 113 Bis con las consecuencias penales para los emisores de este tipo de CFDI, quedando lo referente a los adquirentes de los mismos únicamente en el artículo 113 fracción III.

<sup>20</sup> H. Cámara de Diputados, Código Fiscal de la Federación..., *op. cit.*

<sup>21</sup> *Idem.*

<sup>22</sup> *Idem.*

<sup>23</sup> *Idem.*

## B) CÓDIGO PENAL FEDERAL

Se adicionó una fracción VIII Bis al Apartado B del artículo 11 Bis de este ordenamiento, haciendo referencia al delito contemplado en el artículo 113 Bis del CFF. Este artículo, se refiere a los delitos cometidos en nombre, bajo el amparo o en beneficio de personas jurídicas;<sup>24</sup> así, con esta reforma se abrió la puerta a dictar una o varias de las consecuencias jurídicas a que se refiere el artículo 422 del CNPP a las personas morales que sean sentenciadas por el delito relativo a la compraventa de CFDI “falsos”.<sup>25</sup>

## C) LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA

Se reformó la fracción VIII y adicionaron las diversas VIII Bis y VIII Ter al artículo 2, con la finalidad de integrar a los delitos fiscales en el catálogo de ilícitos que pueden ser sancionados cuando sean cometidos bajo la modalidad de delincuencia organizada.

Anterior a la reforma, este artículo ya contemplaba al contrabando y su equiparable en este listado, sin embargo, se limitaba a los supuestos sancionados de conformidad con el artículo 104, fracciones II y III del CFF; la reforma eliminó esta condición, siendo que la LFCDO vigente considera al contrabando y su equiparable –artículos 102 y 105 del CFF– como delitos perseguibles como delincuencia organizada, sin más limitantes que los elementos típicos que señala la propia ley para este tipo penal.

En la fracción VIII Bis del artículo 2 se contempla a la defraudación fiscal simple y equiparada, no obstante, en este último caso solo se refiere a las hipótesis de las fracciones I y IV del artículo 109 del CFF, y no a todos los supuestos equiparables a defrauda-

---

<sup>24</sup> H. Cámara de Diputados, Código Penal Federal, [en línea], <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPF.pdf>>, [10 de mayo, 2022].

<sup>25</sup> El CPF vigente ya contemplaba a la defraudación fiscal, el contrabando, así como sus equiparables en el *numerus clausus* de este artículo 11 Bis con anterioridad a la reforma analizada.

ción fiscal; en ambos casos, para que pueda configurarse el tipo especial de delincuencia organizada, el monto de lo defraudado deberá ser superior a la cantidad señalada en el artículo 108 fracción III del CFF multiplicada por tres –equivalente a \$8,695,470 en el ejercicio 2022–.

La referencia al delito contemplado en el artículo 113 Bis del CFF se incorporó en la fracción VIII Ter adicionada en la LFCDO, en los mismos términos que para la defraudación fiscal, esto es, para procesos iniciados por una cuantía que supere el umbral de los 8.6 millones de pesos; sin embargo, como se comentó en el apartado precedente, este tipo penal no requiere de un resultado material en perjuicio del fisco federal para configurarse, por lo que la cantidad descrita se refiere exclusivamente a los montos amparados en el o los CFDI considerados para la imputación penal.

#### D) LEY DE SEGURIDAD NACIONAL

Se adicionó una fracción XIII al artículo 5, para referirse a los delitos fiscales que se consideran como amenazas a la seguridad nacional. Tales delitos, según la propia LSN, son aquellos a que se refiere el artículo 167 del CNPP, también objeto de la reforma en estudio y cuyo contenido se analiza a continuación.

#### E) CÓDIGO NACIONAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES

Este fue el ordenamiento con más artículos reformados, interviniendo los numerales 167, 187, 192 y 256. Aunque el motivo principal de las reformas efectuadas al CNPP giró en torno a la prisión preventiva oficiosa para delitos fiscales, la esfera de derechos de los contribuyentes sujetos a un proceso penal por este tipo de delitos fue reducida en otro tipo de apartados (figura 2).

Figura 2. Reforma penal-fiscal al CNPP

| Fundamento                    | Objeto   | Modificación  |
|-------------------------------|--|---|
| Artículo 167, párrafo séptimo | Catálogo de delitos que ameritan <i>prisión preventiva oficiosa</i>      | Se adiciona párrafo con tres fracciones, para considerar a los delitos de contrabando simple y equiparado, <u>cuando le corresponda las sanciones de las fracciones II o III, párrafo segundo, del artículo 104 del CFF y sea calificado</u> ; defraudación fiscal simple y equiparada, <u>cuando el monto supere el umbral de 8.6 millones de pesos y sea calificada</u> ; así como el delito previsto en el artículo 113 Bis del CFF, <u>cuando supere el mismo umbral anterior</u> . |
| Artículo 187, párrafo segundo | Casos de improcedencia para los <i>acuerdos reparatorios</i>             | Indica que no procederá esta solución alterna del procedimiento, tratándose de los delitos fiscales anteriormente descritos –artículo 167, párrafo séptimo del CNPP–.   |
| Artículo 192, párrafo tercero | Casos de improcedencia para la <i>suspensión condicional del proceso</i> | Tampoco procederá esta solución alterna del procedimiento, tratándose de los delitos fiscales que señala el artículo 167, párrafo séptimo del CNPP.   |

|                               |   |   |
|-------------------------------|---|---|
| Artículo 256, párrafo tercero | <i>Criterios de oportunidad</i> –no ejercicio de la acción penal– | Se establecen las condiciones para que el Ministerio Público pueda abstenerse de ejercer la acción penal con base en estos criterios, tratándose de delitos fiscales o financieros –en general–; y es que <u>solo se aplicará lo conducente cuando el imputado aporte información fidedigna para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito</u> , en términos de la fracción V del propio artículo 256. |
|-------------------------------|---|---|

Fuente: elaboración propia

Del cuadro anterior, se destacan dos puntos fundamentales; el primero, respecto de los tipos penales del CFF que se incorporaron al CNPP para la procedencia de la prisión preventiva oficiosa, y sus distintos elementos respecto de los mismos supuestos establecidos en la LFCDO; así como el hecho de que las implicaciones penales para dichos delitos no se limitan a la imposición de esta medida restrictiva de derechos humanos, sino a las soluciones alternas del procedimiento y forma de terminación de la investigación contempladas en el CNPP.

Así, respecto del tipo penal de contrabando –simple y equiparado– se observa que, contrario a la referencia incorporada en la LFCDO –que se refiere al contrabando en todos los casos–, en el CNPP, solo se considera que amerita prisión preventiva oficiosa cuando al imputado se le señale por los supuestos de contrabando

contemplados en el artículo 104, fracciones II o III (párrafo segundo) del CFF,<sup>26</sup> y siempre que se trate de delito calificado<sup>27</sup>.

Por cuanto hace a la defraudación fiscal –simple y equiparada– y al tráfico de CFDI “falsos” –artículo 113 Bis del CFF–, estas referencias se incorporaron casi en los términos de las modificaciones efectuadas a la LFCDO –con el umbral superior a 8.6 millones de pesos–, con la salvedad de que, para el caso de la defraudación fiscal, en todos los casos procederá esta medida cautelar exclusivamente tratándose de delito calificado<sup>28</sup>. Ahora bien, en lo referente al delito del artículo 113 Bis del CFF no hará falta colmar esta condición, ya que ni el CFF ni el CPF –por principio de especialidad y supletoriedad– contemplan agravantes particulares para este ilícito.

Finalmente, en cuanto a los cambios introducidos en los artículos 187, 192 y 256 del Código Penal adjetivo, es evidente la intención persuasiva que persiguen estas modificaciones, dado que, al eliminar la procedencia de las soluciones alternas del procedimiento, así como limitar la correspondiente a los criterios de oportunidad para los delitos fiscales citados anteriormente, no se cierra del todo el margen que tendría el contribuyente imputado

---

<sup>26</sup> Dichas fracciones, delimitan el contrabando atendiendo al monto defraudado y tratándose de tráfico prohibido de mercancías, respectivamente.

<sup>27</sup> Artículo 107.- *El delito de contrabando será calificado cuando se cometa: I. Con violencia física o moral en las personas. II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías. III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público. IV. Usando documentos falsos. V. Por tres o más personas. Cfr. H. Cámara de Diputados, Código Fiscal de la Federación..., op. cit.*

<sup>28</sup> Se remite al artículo 108, fracciones a) a k) del párrafo séptimo del CFF, para el análisis de las calificativas de defraudación fiscal simple y equiparada, recordando que en el año 2021 se incorporaron nuevos supuestos referentes al empleo ilegal de esquemas de subcontratación de personal, simulación de prestación de servicios profesionales independientes, entre otros.

para verse beneficiado de una reducción de las consecuencias penales a enfrentar por la comisión de dichos ilícitos.

Lo anterior, toda vez que la reforma en análisis no intervino los artículos del CNPP referentes al procedimiento abreviado; sin embargo, esta forma de terminación anticipada del proceso no representa un derecho para el imputado en estricto sentido, sino una facultad del Ministerio Público. Además, a diferencia de los acuerdos reparatorios y la suspensión condicional del proceso –de cuya procedencia se extingue la acción penal–, el procedimiento abreviado sí conduce a una sentencia con el beneficio de la reducción de la pena, siempre que se colmen los requisitos del artículo 201 del CNPP, entre los que se encuentra que el sujeto activo acepte su responsabilidad por el delito o delitos que se le imputan.<sup>29</sup>

#### IV. ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 130/2019 Y SU ACUMULADA 136/2019

El 15 de noviembre de 2019, se presentó ante la SCJN la demanda de Acción de Inconstitucionalidad suscrita por el presidente de la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH), en contra de diversas disposiciones del CFF, CNPP y la LSN. Dicha demanda fue aceptada a trámite bajo el número de expediente 130/2019 y, posteriormente –con fundamento en el artículo 69 de la ley de la materia–, le fue acumulada la acción 136/2019, presentada por diversos integrantes del Senado de la República, en donde se reclama la inconstitucionalidad del decreto de reforma penal-fiscal publicado el 8 de noviembre del 2019 en el DOF, en dicho asunto se

---

<sup>29</sup> H. Cámara de Diputados, Código Nacional de Procedimientos Penales, [en línea], <[https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP\\_190221.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf)>, [10 de mayo, 2022].

designó como instructor al Ministro José Fernando Franco González Salas.<sup>30</sup>

El día lunes 25 de octubre del 2021, en sesión ordinaria los Ministros que integran el Pleno de la SCJN llegaron a una primera determinación respecto de los medios de control constitucional interpuestos contra la reforma penal-fiscal del 2019. Tras resolver sobre la competencia, oportunidad, legitimación, causas de improcedencia y fijación de la litis, el Pleno del Máximo Tribunal resolvió en primer lugar, por unanimidad de 11 votos, que el procedimiento legislativo que dio lugar a la reforma penal-fiscal en estudio fue legal, reconociendo su validez.<sup>31</sup>

#### A) DELITOS CONTRA LA SEGURIDAD NACIONAL Y PRISIÓN PREVENTIVA OFICIOSA

Posteriormente, se pasó a la discusión del primer considerando de fondo del asunto –numeral VII del proyecto original–, mismo que abordó la impugnación del artículo 5, fracción XIII de la LSN y el diverso 167, párrafo séptimo, fracciones I, II y III del CNPP. En dicho considerando, el Ministro instructor propuso calificar de constitucional estas reformas porque, en síntesis, con la reforma constitucional del 5 de abril de 2004 –que habilitó al Congreso General para expedir la LSN– se facultó al legislador federal para

---

<sup>30</sup> SCJN, Sección de trámite de controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, 12 de diciembre de 2019, [en línea], <[https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos\\_controversias\\_constit/documento/2020-01-03/MI\\_AccInconst-130-2019.pdf](https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/acuerdos_controversias_constit/documento/2020-01-03/MI_AccInconst-130-2019.pdf)>, [10 de mayo, 2022].

<sup>31</sup> SCJN, Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria celebrada el lunes 25 de octubre de 2021, [en línea], <<https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/versiones-taquigraficas/documento/2021-11-16/25%20de%20octubre%20de%202021%20-%20Versi%C3%B3n%20definitiva2.pdf>>, [10 de mayo, 2022].

dar contenido y precisar los alcances del concepto de seguridad nacional.<sup>32</sup>

Lo anterior, ya que se consideró necesaria una concepción moderna y extensiva de este concepto, distinta a la tradicional que entendía la seguridad nacional exclusivamente como respuesta a ataques de fuerzas externas. Así, una concepción moderna de la seguridad nacional incluye a las amenazas internas que atenten contra la integridad, estabilidad y permanencia del Estado mexicano, la gobernabilidad democrática, entre otras; considerando que los delitos fiscales objeto del decreto de reformas impugnado cumple con estos parámetros, para considerar que su incorporación extensiva al catálogo de conductas que se consideran amenazas a la seguridad nacional y, por tanto, que ameritan prisión preventiva oficiosa, es constitucional –según el proyecto propuesto–.<sup>33</sup>

Es importante recordar de forma enfática que el artículo 19 constitucional, en lo referente a la prisión preventiva oficiosa, no es una norma de interpretación extensiva, sino que contiene un *numerus clausus* de delitos que ameritan la imposición de esta medida cautelar, entre los cuales no se encuentra ningún delito fiscal o aduanero, mas sí se refiere a aquellos graves en contra de la seguridad de la nación, entre otros.

Por ello, el proyecto de sentencia expuesto ante el Pleno de la SCJN contemplaba que, aun cuando los delitos objeto de la reforma penal-fiscal de 2019 no se incluyeran de manera expresa en este catálogo constitucional, su incorporación extensiva –vía LSN– era justificada y proporcional, debido a la gravedad de estas conductas por su impacto contra la hacienda pública, lo que se traduciría en una afectación a la integridad, estabilidad y permanencia del Estado mexicano (amenaza contra la seguridad nacional).<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> *Idem.*

<sup>33</sup> *Idem.*

<sup>34</sup> *Idem.*

Sobre este considerando –único de fondo votado en la sesión pública del 25 de octubre de 2021–, la SCJN resolvió por mayoría de 8 votos apartarse del proyecto anteriormente descrito, y así, declarar inconstitucionales las modificaciones efectuadas a los artículos 5 de la LSN y 167 del CNPP. Entre los argumentos y conclusiones que condujeron a dicha resolución, se encuentran los siguientes:

1. La mayoría del Pleno coincide en reconocer un dinamismo del concepto de seguridad nacional, así como la libertad de configuración legislativa, sin embargo, ello no justifica permitir que el legislador ordinario amplíe el catálogo de delitos graves contra la seguridad nacional y de prisión preventiva oficiosa;
2. Lo anterior, porque las modificaciones efectuadas restringen derechos humanos y su validez constitucional debe interpretarse lo más estrictamente posible;
3. No es posible delegar en el legislador ordinario la tarea de ampliar por extensión la lista de delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa conforme al artículo 19 de la CPEUM en una ley secundaria –LSN y CNPP–, porque con ello se ignora la voluntad original del poder constituyente que estableció un *numerus clausus* de delitos específicos y, además, se confía la política criminal que limita derechos fundamentales a los intereses políticos de la administración en turno o necesidades momentáneas;
4. Aunque se reconoce la gravedad de los delitos fiscales y el perjuicio que causan a la hacienda pública, ese daño no se puede considerar por sí mismo que ponga en peligro de manera directa, actual o inmediata la integridad, estabilidad o permanencia del Estado mexicano –conforme a las pautas señaladas en la LSN–;
5. Incluso cuando la cuantía de los delitos fiscales puede afectar la estabilidad nacional de manera mediata y en algunos casos, se trataría de un elemento a considerar en un proceso penal para la imposición de diversas medidas cautelares, incluyendo la prisión

preventiva justificada, en su caso.<sup>35</sup>

## B) DISPUTA PENDIENTE SOBRE LA DELINCUENCIA ORGANIZADA

Sumado a lo anterior y previo a someter el proyecto a votación, el Ministro Presidente de la SCJN recordó que aún quedan varios puntos a analizar en el caso de la reforma impugnada, siendo que las conclusiones alcanzadas solo se refieren a la LSN y al artículo 167 del CNPP. Asimismo, se adelantó a precisar que los votos emitidos en dicha sesión no tenían que ser necesariamente en el mismo sentido que para los considerandos faltantes; esto, porque lo tocante a las reformas de la LFCDO no “choca” con lo resuelto respecto de la seguridad nacional.<sup>36</sup>

Lo anterior es así ya que, si bien la reforma impugnada no creó nuevos tipos penales, existen diferencias marcadas entre los fines y la naturaleza de la seguridad nacional y delincuencia organizada. Mientras aquella es una institución de cuya actualización se desprenden implicaciones importantes para los derechos humanos, como la intervención de comunicaciones conforme a la LSN, la delincuencia organizada es un delito autónomo y complejo, esto es, cuyos elementos de causación gozan de particularidades que otros tipos penales no tienen.

Artículo 2o.- Cuando *tres o más personas se organicen de hecho* para realizar, *en forma permanente o reiterada*, conductas que por sí o unidas a otras, *tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes*, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:

(...)<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> *Idem.*

<sup>36</sup> *Idem.*

<sup>37</sup> H. Cámara de Diputados, Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, [en línea], <[https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101\\_200521.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/101_200521.pdf)>, [12 de mayo, 2022].

[Énfasis añadido]

Del texto transcrito se evidencia la autonomía del tipo penal específico, y es que basta con el acuerdo de voluntades de los sujetos activos para que este delito se configure y sancione, con independencia de las sanciones que amerite cada tipo penal ordinario –como la defraudación fiscal o el contrabando–.<sup>38</sup> Además, los presupuestos legales para la configuración de delitos fiscales como delincuencia organizada se restringen a los elementos subjetivos y objetivos resaltados; número de sujetos, organización de hecho permanente o reiterada, así como el fin delictivo limitado al *numerus clausus* señalado en el propio artículo 2 de la LFCDO.

Por lo anterior, el Ministro Zaldívar concluyó que el debate podría separarse en dos disputas principales; la libertad configurativa para extender el concepto de seguridad nacional y la prisión preventiva oficiosa en leyes secundarias –resuelto en sentido negativo–, y el hecho de que los delitos fiscales sí podrían considerarse en algunos casos perseguibles como delincuencia organizada, porque para ello es necesario colmar los elementos del tipo penal autónomo conforme a la LFCDO, mientras que la LSN vigente considera a estos delitos fiscales como amenazas contra la seguridad nacional en todos los casos,<sup>39</sup> asunto a tratar en las siguientes sesiones del Pleno sobre las acciones de inconstitucionalidad citadas, de cuya fecha no existe certeza.

---

<sup>38</sup> “DELINCUENCIA ORGANIZADA. LOS ARTÍCULOS 20. Y 40. DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA MISMA NO VIOLAN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.” Tesis: 2a. XLIX/2001, Semanario Judicial de la Federación, mayo de 2001, registro digital: 189737.

<sup>39</sup> SCJN, Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria celebrada el lunes 25 de octubre de 2021..., *op. cit.*

## V. CONCLUSIONES

La política criminal y fiscal de cualquier Estado democrático, aunque coinciden en el objetivo de coadyuvar con los fines de la planeación estatal, deben ser estructuradas de forma paralela, en atención a los principios constitucionales y convencionales particulares de cada materia, por lo que no es constitucionalmente válido el empleo del Derecho Penal como refuerzo o apoyo de la política fiscal para incrementar la recaudación, con base en reformas que establezcan excepciones a derechos fundamentales bajo la argucia de la seguridad nacional, aplicadas a ilícitos cuyas repercusiones no representan un peligro directo e inmediato a la estabilidad e integridad estatales.

Aunque por regla general los derechos humanos no son absolutos, una excepción a estos, como la prisión preventiva oficiosa en el marco constitucional y convencional aplicable en México, debe ser entendida y aplicada en forma estricta, como una medida cautelar excepcionalísima tendente a asegurar la comparecencia del imputado en el proceso, y no justificándola en el tipo de autor o la afectación al bien jurídico protegido –lo que constituiría una pena anticipada en sentido estricto–. Por ello, no es permisible que el catálogo de delitos que ameritan la imposición de esta medida cautelar sea ampliado por el legislador ordinario en leyes secundarias, como las que fueron objeto de la reforma penal-fiscal del 2019; sin que ello limite la facultad de la autoridad competente para justificar la imposición de la prisión preventiva en cada caso concreto, conforme a las pautas que señala la Constitución Federal.

Lo resuelto por la SCJN al momento de concluido el presente trabajo, respecto de la LSN y el CNPP en la acción de inconstitucionalidad 130 y su acumulada 136 del 2019, representa un avance trascendental en materia de derechos humanos, que se ven limitados por la imposición de la prisión preventiva oficiosa tratándose, en el particular, de delitos fiscales –incluso aquellos que no se

materializan en una afectación al fisco federal– por considerarse como amenazas contra la seguridad nacional.

No obstante, se recalca el hecho de que no existe sentencia definitiva sobre el caso expuesto, quedando a la expectativa de lo que el Tribunal Constitucional resuelva respecto de las demás reformas publicadas el 8 de noviembre del 2019; particularmente, sobre el tema de los delitos fiscales perseguibles como delincuencia organizada, con todas las implicaciones penales que ello conlleva, tal como la imposición de la prisión preventiva oficiosa, lo que promete un sustancial debate no solamente de interpretación constitucional, sino de dogmática penal debido a la complejidad de dicho delito.