

**PRODECON**  
bajo la figura del  
*Amicus Curiae*



Procuraduría  
de la Defensa  
del Contribuyente  
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

**PRODECON** bajo la figura de *Amicus Curiae*

---

CUADERNOS INSTITUCIONALES



D.R. © PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

---

Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja, Alcaldía Benito Juárez  
C.P. 03100, México, CDMX.  
Teléfonos: 55 1205-9000, 800 611 0190  
[www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)

Abril 2022

No. de Registro: 03-2020-032412180800-14

# PRODECON bajo la figura de *Amicus Curiae*

## Índice

Introducción .....	6
Aspectos generales .....	8
1. Definición de <i>Ombudsman</i> u <i>Ombudsperson</i> .....	8
2. Características del defensor del pueblo .....	9
3. El <i>Ombudsperson</i> fiscal en México .....	10
<i>Amicus Curiae</i> .....	13
1. Antecedentes e interpretación de la figura del <i>Amicus Curiae</i> .....	13
2. Regulación en el Sistema Jurídico Mexicano .....	16
3. Alcance jurídico y características .....	24
4. Terceros que pueden intervenir en un litigio en calidad de <i>Amicus Curiae</i> .....	24
5. <b>PRODECON</b> en su carácter de <i>Ombudsperson</i> fiscal bajo la figura del <i>Amicus Curiae</i> .....	27
6. Beneficios para el contribuyente en litigios del orden penal .....	32
7. Casos en que <b>PRODECON</b> ha aportado una opinión técnica bajo la figura del <i>Amicus Curiae</i> .....	37
8. Cuadro comparativo de la reforma fiscal en materia penal que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2020 .....	39

Conclusión .....	46
Bibliografía .....	48

# Introducción



Con el 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019, el gobierno mexicano ha implementado un sistema jurídico que trata de combatir frontalmente a las Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS), a las Empresas que llevan a cabo Operaciones Simuladas (EDOS), e inclusive se trata de regular cualquier conducta delictiva que cause daño o perjuicio al fisco federal, bajo la premisa de sanear y aumentar las finanzas públicas del país, en un entorno de nula o baja recaudación de impuestos.

Atendiendo a la reforma legal de referencia, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**) ha señalado la necesidad de implementar nuevos mecanismos y acciones de defensa en favor de los contribuyentes, buscando siempre que prevalezca el cumplimiento de la obligación constitucional que tienen los mexicanos para contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

En nuestro país, las autoridades cuentan con la obligación constitucional y legal de velar en el respectivo ámbito de sus competencias y atribuciones, en tareas de promoción, respeto, protección y aseguramiento de los derechos humanos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y atendiendo a la necesidad de garantizar dicha protección, es la razón por la cual el Estado Mexicano ha creado instituciones jurisdiccionales y no jurisdiccionales, como es el caso de **PRODECON** (organismo público descentralizado y

especializado en la materia fiscal federal), que se erige como una institución de defensa encargada de garantizar el derecho de los contribuyentes para recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación legal, apoyo, recepción de quejas y emisión de recomendaciones.

Resulta importante tener en cuenta que, el Sistema Penal en México a partir del año 2008, se transformó por disposición Constitucional en un sistema oral-acusatorio sustentado en principios como el de oralidad, publicidad y contradicción, cuestiones que modificaron la manera y términos de dar seguimiento a los procedimientos penales.

Dentro del ámbito penal existe un área que ha sido denominada “Derecho Penal Fiscal”, entendido como un conjunto de normas jurídicas que regulan y definen los hechos ilícitos en materia tributaria, conocidos como delitos fiscales, los que se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación, y que podemos dividir en dos grupos: a) Los delitos en los que el bien jurídico protegido lo constituye, el peculio del fisco federal, tipificándose en este grupo: a la defraudación fiscal, la defraudación fiscal equiparada, el contrabando y la equiparación al contrabando, es decir se tratan de delitos con un contenido patrimonial; y b) Delitos que tutelan el sistema tributario, esto es, el entramado o retículo que permite el funcionamiento de la actividad del fisco federal, que no propiamente son de contenido patrimonial aunque pueden afectar indirectamente al mismo, al relacionarse con: el Registro Federal de Contribuyentes, la contabilidad, y con acciones de depositarios e interventores, entre otros.

El presente texto analiza la forma y términos en que **PRODECON** se encuentra limitada para intervenir o asesorar problemáticas de índole penal originadas por delitos fiscales, sin embargo, y de igual manera en el presente documento

también se analiza el mecanismo por medio del cual se concluye que la Procuraduría sí cuenta con atribuciones legales para poder participar en su carácter de tercero, a través de la figura del *Amicus Curiae* en su papel de experto en materia fiscal, y con ello podría en su caso emitir opiniones técnicas en los asuntos que versen sobre delitos fiscales, cuyas particularidades y características se abordan en las líneas siguientes.

# Aspectos generales



Para un mejor entendimiento de la figura del *Amicus Curiae*, es pertinente conocer el papel que desempeña un *Ombudsperson* en el sistema no jurisdiccional de defensa de los derechos humanos de la persona.

## 1. Definición de *Ombudsman* u *Ombudsperson*

La protección no jurisdiccional de defensa de los derechos humanos está a cargo de organismos conocidos como *Ombudsman*, ahora también conocidos como *Ombudsperson*.

La figura del *Ombudsman* no tiene una traducción en particular, sin embargo, atendiendo a la doctrina en la materia se le ha reconocido comúnmente como un “Defensor del Pueblo” cuyo origen se remonta a una figura implementada en Suecia en el año de 1809, y considerando el éxito obtenido en dicho país, posteriormente se fue expandiendo a otros Estados. La misma inició como un modelo de supervisión esencialmente administrativo que buscaba proteger los derechos e intereses legítimos de los gobernados afectados por actos ilegales y abusos cometidos por parte de los funcionarios públicos; actualmente en nuestro país, la figura del *Ombudsman* incluye acciones como la promoción, protección y defensa de los derechos e intereses de las personas consagrados en la Constitución, en los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos, celebrados por México y ratificados por el Senado de la República y en las leyes secundarias, con la finalidad de garantizar la imparcialidad y legalidad ante los actos, hechos, prácticas u omisiones de la administración pública.

Cuando se habla de un sistema *Ombudsman*, se alude en realidad a un sistema no jurisdiccional de defensa de los

derechos fundamentales, máxime que los organismos que los conforman aspiran normalmente a reivindicar la dignidad de la persona frente a las arbitrariedades de las autoridades.

En nuestro país a nivel Federal existen dos instituciones *Ombudsman* encargadas de defender y promover los derechos humanos de los gobernados consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estos son, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH) cuya misión y compromiso es proteger, observar, promover, estudiar y divulgar los derechos humanos de las personas previstos el orden jurídico mexicano y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**) que tiene como misión, garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de los servicios gratuitos de asesoría, representación legal, apoyo, recepción de quejas, emisión de recomendaciones, acuerdos conclusivos, consultas especializadas y análisis sistémicos; velando por el cumplimiento efectivo de sus derechos, a fin de contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en nuestro país, y que en su caso se lleguen a corregir aquellas prácticas que indebidamente lesionan o causan molestias excesivas o innecesarias a los contribuyentes.

## 2. Características del defensor del pueblo

Las principales características de un defensor del pueblo u *Ombudsman*, o también llamado *Ombudsperson*, son las siguientes:

- Tiene facultades ilimitadas de investigación hacia la autoridad administrativa que emite el acto u omisión en perjuicio del gobernado.

- El titular que lo represente, no debe de tener ningún interés en pertenecer a un partido político, ni ser representante de alguno de los poderes del Estado, debiendo tener una alta calidad ética moral y profesional frente a la sociedad.
- Su actividad debe ser independiente de otras instituciones, tanto de los poderes del Estado, así como de los organismos no gubernamentales.
- Debe erigirse como órgano autónomo para el ejercicio de sus funciones.
- Sus servicios deben ser gratuitos, de acceso directo para los gobernados, sin necesidad de ser representados por nadie.
- Su actuación se lleva a cabo sin mayores formulismos procedimentales, atendiendo con objetividad e imparcialidad la pretensión del gobernado.
- Sus recomendaciones no son obligatorias para la autoridad a la que va dirigida, pero al ser aceptados por éstas, conlleva beneficios para el gobernado al alcanzar soluciones no jurisdiccionales.
- Aún sin contar con legitimación procesal en un litigio jurisdiccional o judicial, puede intervenir como tercero, para qué en su carácter de especialista en determinada materia, emita una opinión técnica al caso de que se trate. Lo cual acontece, por ejemplo, tratándose de procedimientos de orden penal fiscal.

### 3. El *Ombudsperson* fiscal en México

En el ámbito jurídico mexicano y conforme a lo previsto en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), se establece que la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de **PRODECON**, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como por determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

Por lo anterior, **PRODECON** en su carácter de organismo fiscal autónomo con autonomía técnica, funcional y de gestión brinda sus servicios de manera gratuita a los contribuyentes por actos u omisiones de las autoridades fiscales federales, por lo que es considerada como el *Ombudsperson* fiscal en México.

De igual manera el *Ombudsperson* fiscal, entre otras atribuciones sustantivas, es una institución que sirve para fomentar la cultura contributiva, realiza propuestas de modificaciones normativas y legales, identifica e investiga problemas sistémicos en el marco fiscal, celebra reuniones periódicas con autoridades fiscales federales, interpreta disposiciones legales y emite recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias, todo esto en defensa de los derechos de los pagadores de impuestos.

# Amicus Curiae



## 1. Antecedentes e interpretación de la figura del *Amicus Curiae*

El Artículo 23<sup>1</sup>, numeral 1, inciso a), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, prevé que todos los ciudadanos deben gozar de derechos y oportunidades para participar en la dirección de los asuntos públicos, ya sea directamente o por medio de representantes libremente elegidos, en este sentido la figura del *Amicus Curiae*, tiene origen en los derechos consagrados en la citada Convención.

El término *Amicus Curiae* de acuerdo con la doctrina y criterios de los tribunales federales<sup>2</sup>, es una expresión latina que constituye una institución jurídica utilizada, principalmente, en el ámbito del derecho internacional, mediante el cual se permite que terceros ajenos a un proceso, especializados en determinada materia, ofrezcan opiniones de trascendencia para la solución de un caso sometido ante un tribunal.

Entre algunos ejemplos de casos en los que a nivel internacional se ha presentado la figura del *Amicus Curiae*, se tiene que ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos:



**1. Convención Americana sobre Derechos Humanos.** Organización de los Estados Americanos. Tratados Multilaterales. Departamento de Derecho Internacional. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la Página: [https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_b-32\\_convencion\\_americana\\_sobre\\_derechos\\_humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm).

**Artículo 23.** Derechos Políticos

Todos los ciudadanos deben gozar de los siguientes derechos y oportunidades:

a) de participar en la dirección de los asuntos públicos, directamente o por medio de representantes libremente elegidos;  
(...)

**2. Tesis sustentada por el Décimo Tribunal Colegiado del Primer Circuito.** I.10°.A.8 K. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 18 de mayo de 2018, cuyo rubro señala: AMICUS CURIAE. SUSTENTO NORMATIVO DEL ANÁLISIS Y CONSIDERACIÓN DE LAS MANIFESTACIONES RELATIVAS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

- El Centro por la Justicia y el Derecho Internacional (CEJIL) y la Academia de Derechos Humanos y Derecho Humanitario de la *American University Washington College of Law* presentaron un escrito de *Amicus Curiae* en el marco del seguimiento a la sentencia dictada por el caso Fontevecchia y D'Amico contra Argentina, en donde se controvertían errores de interpretación que cometió la Corte Suprema de Justicia Argentina (CSJ) en su fallo del 14 de febrero del 2017 sosteniendo el incumplimiento de una de las medidas de reparación ordenadas por la sentencia de la Corte IDH en dicho caso.
- El CEJIL y el *International Reproductive and Sexual Health Law Programme* de la Universidad de Toronto participaron en el litigio del caso Campo Algodonero contra México a través de la figura del *Amicus Curiae*, caso que versaba sobre los estereotipos de género en la región y en defensa de los principios de igualdad y no discriminación.
- En pleno debate en torno a las reformas orgánicas y procedimentales del Sistema Interamericano, la República de Argentina solicitó a la Corte Interamericana la emisión de una Opinión Consultiva en torno a la controvertida figura del Juez *ad hoc* en el litigio regional.<sup>3</sup>

En el contexto latinoamericano, el fundamento jurídico de la figura del *Amicus Curiae*, se encuentra en el Reglamento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos específicamente

.....

3. **AMICI CURIAE.** Selección de *Amici Curiae* de CEJIL. Centro por la Justicia y el Derecho Internacional. Documentos consultados en el mes de abril de 2020. Ubicados en la Página: <https://www.cejil.org/es/amici-curiae>

en el artículo 2,<sup>4</sup> numeral 3, en relación con el 44<sup>5</sup>, numerales 1, 2, 3 y 4, los cuales confieren a la Corte la facultad de conceder audiencia a cualquier persona cuya opinión estime pertinente, para lo cual define la expresión *Amicus Curiae* como: la persona o institución ajena al litigio y al proceso que presenta a la Corte razonamientos en torno a los hechos contenidos en el sometimiento del caso o formula consideraciones jurídicas sobre la materia del proceso, a través de un documento o de un alegato en audiencia.

Atendiendo a los fundamentos expuestos con antelación se puede conceptualizar la expresión *Amicus Curiae*, por su traducción del latín, como una noción relacionada con amigos de la corte o del tribunal.

El Dr. Faúndez Ledesma, señala que “la figura del *Amicus Curiae* proviene del Derecho anglosajón e implica la intervención de un

.....  
**4. Reglamento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.** Corte Interamericana de Derechos Humanos. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://www.corteidh.or.cr/reglamento.cfm>

“**Artículo 2.** Definiciones  
Para los efectos de este Reglamento:

(...)  
3. La expresión *Amicus Curiae* significa la persona o institución ajena al litigio y al proceso que presenta a la Corte razonamientos en torno a los hechos contenidos en el sometimiento del caso o formula consideraciones jurídicas sobre la materia del proceso, a través de un documento o de un alegato en audiencia;  
(...)”

**5. Artículo 44.** Planteamientos de *Amicus Curiae*

1. El escrito de quien desee actuar como *Amicus Curiae* podrá ser presentado al Tribunal, junto con sus anexos, a través de cualquiera de los medios establecidos en el artículo 28.1 del presente Reglamento, en el idioma de trabajo del caso, y con el nombre del autor o autores y la firma de todos ellos.
2. En caso de presentación del escrito del *amicus curiae* por medios electrónicos que no contengan la firma de quien los suscribe, o en caso de escritos cuyos anexos no fueron acompañados, los originales y la documentación respectiva deberán ser recibidos en el Tribunal en un plazo de 7 días contados a partir de dicha presentación. Si el escrito es presentado fuera de ese plazo o sin la documentación indicada, será archivado sin más tramitación.
3. En los casos contenciosos se podrá presentar un escrito en calidad de *Amicus Curiae* en cualquier momento del proceso pero no más allá de los 15 días posteriores a la celebración de la audiencia pública. En los casos en que no se celebra audiencia pública, deberán ser remitidos dentro de los 15 días posteriores a la resolución correspondiente en la que se otorga plazo para la remisión de alegatos finales. El escrito del *amicus curiae*, junto con sus anexos, se pondrá de inmediato en conocimiento de las partes para su información, previa consulta con la Presidencia.
4. En los procedimientos de supervisión de cumplimiento de sentencias y de medidas provisionales, podrán presentarse escritos del *Amicus Curiae*.

tercero que es autorizado para participar en el procedimiento, con el propósito de ofrecer información, o de argumentar en defensa del interés general a fin de que, más allá de los intereses de las partes, éste también pueda ser considerado por la Corte, o para desarrollar los argumentos jurídicos de una de las partes.”<sup>6</sup>

Cabe destacar que en el ámbito internacional la institución jurídica del *Amicus Curiae* para su intervención no requiere del consentimiento de las partes en el litigio, sino que su actuación depende del hecho de que el tribunal lo considere conveniente; también el tribunal puede llegar a admitir o autorizar la intervención de quien desee participar en el procedimiento en calidad de *Amicus Curiae*, por lo que atendiendo a la petición de alguna de las partes en el litigio se puede solicitar al juzgador que un experto en la materia de que se trate, emita una opinión técnica del caso o aporte elementos jurídicamente trascendentes.

## 2. Regulación en el Sistema Jurídico mexicano

En el Estado mexicano no existe ninguna disposición legal en donde el legislador haga alusión o regule de manera expresa la institución jurídica del *Amicus Curiae*; sin embargo, ello no significa que un juzgador esté limitado a recurrir a esta figura, ya que del análisis que han realizado los órganos jurisdiccionales,

.....  
**6. FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor.** El Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos. Aspectos institucionales y procesales. Instituto Interamericano de Derechos Humanos. Tercera edición. Reimpresión. Costa Rica. 2009. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: [https://www.iidh.ed.cr/IIDH/media/1575/si\\_proteccion\\_ddhh\\_3e.pdf](https://www.iidh.ed.cr/IIDH/media/1575/si_proteccion_ddhh_3e.pdf). p. 716.

se sustenta su implementación en los artículos 1<sup>o7</sup> y 133<sup>8</sup> de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el diverso 23, numeral 1, inciso a), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o también denominado Pacto de San José, así como en los Acuerdos Generales del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que se establecen los lineamientos para la celebración de audiencias relacionadas con asuntos cuyo tema se estime relevante, y que sean del interés jurídico o de importancia nacional, atendiendo al tema objeto de la controversia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación al tema del *Amicus Curiae* refirió que la introducción de dicha figura implica un mecanismo que permitiría ampliar el acceso a la justicia y contribuir a una protección más amplia y activa de los derechos fundamentales.<sup>9</sup>

Respecto del presente punto la propia Suprema Corte de Justicia dentro de las conclusiones relativas al Libro Blanco de la Reforma Judicial señaló que, para lograr un mayor acceso a

.....  
**7. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.** Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la Página: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_060320.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf)

**Artículo 1o.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.  
(...)

**8. Artículo 133.** Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

**9. Suprema Corte de Justicia de la Nación.** Libro blanco de la Reforma Judicial. Una agenda para la justicia en México. Primera edición. México. 2006. p. 394

la justicia y promover en su oportunidad una mejor y más amplia participación social en la defensa de los derechos fundamentales y las controversias políticas, consideró adecuado introducir la figura del *Amicus Curiae* en algunos mecanismos procesales existentes tales como en: las controversias constitucionales, las acciones de inconstitucionalidad, contradicciones de tesis e, incluso, en ciertas hipótesis del propio amparo. De cualquier manera se enfatizó que dicho mecanismo supone el ejercicio de una facultad discrecional del Tribunal, que es el que debe determinar en cada caso la manera en que el *Amicus Curiae* contribuye a informar su decisión.

De acuerdo con Lilia Mónica López Benítez el sistema penal plantea la renovación de los sistemas de procuración e impartición de justicia, con el propósito de crear un ambiente de certidumbre que propicie el desarrollo nacional de las relaciones armónicas de los gobernados, para ello se requiere de una justicia restaurativa, que consiste en la obtención de mecanismos capaces de establecer rápidamente el tejido social y de la exhaustiva revisión de los sistemas actuales de justicia buscando que sea pronta y expedita, con absoluto respeto a los derechos humanos de los inculpados, así como de las víctimas u ofendidos. Por ende se busca dar el salto a un sistema acusatorio que concibe como valores prioritarios la libertad y dignidad del inculpado, el órgano jurisdiccional se mueve a instancia de parte y no de oficio, en el mismo se defiende a la par víctima y ofendido protegiendo sus derechos con apoyo en las pruebas que aporten al juicio, y se salvaguardan los principios de imparcialidad, presunción de inocencia, publicidad y contradicción, gracias al juicio ágil y oral.<sup>10</sup>

.....  
**10. LÓPEZ BENÍTEZ, Lilia Mónica.** Los juicios orales y el Libro Blanco de la Reforma Judicial. Consejo de la Judicatura Federal. 14 de septiembre de 2007. Poder Judicial Federal. México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: [https://www.ijf.gob.mx/publicaciones/revista/23/r23\\_3.pdf](https://www.ijf.gob.mx/publicaciones/revista/23/r23_3.pdf). pp. 48-49

Mediante los acuerdos 10/2007 de 03 de mayo de 2007 y 02/2008 de 10 de marzo de 2008, emitidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se establecieron los lineamientos para la comparecencia de especialistas ante el citado Tribunal Constitucional, para que pudieran intervenir y emitir su opinión experta ante dicho cuerpo colegiado sobre temas técnicos específicos relacionados con el asunto de que se trate, así como para la celebración de audiencias relacionadas con asuntos cuyo tema se estime relevante, sea de interés jurídico o de importancia nacional, en la que puedan participar las asociaciones o agrupaciones, al igual que los particulares que deseen exponer sus puntos de vista, reconociendo así la existencia de la figura del *Amicus Curiae*.

**Parte relevante del “ACUERDO GENERAL NÚMERO 10/2007”  
DE TRES DE MAYO DE DOS MIL SIETE, DEL PLENO DE LA  
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN POR EL QUE SE  
ESTABLECEN LOS LINEAMIENTOS PARA LA COMPARECENCIA  
DE ESPECIALISTAS ANTE EL TRIBUNAL PLENO.**

**CONSIDERANDO QUE:**

(...)

**SÉPTIMO.** *Con base en las disposiciones constitucionales y legales mencionadas en los considerandos que anteceden, la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene la atribución de convocar a especialistas en distintas disciplinas para que comparezcan ante ella a emitir su opinión experta sobre temas vinculados con las controversias constitucionales, las acciones de inconstitucionalidad y los juicios de amparo cuyo conocimiento y resolución le competan;*

(...)

**ACUERDO GENERAL POR EL QUE SE ESTABLECEN LOS  
LINEAMIENTOS PARA LA COMPARECENCIA DE ESPECIALISTAS  
ANTE EL TRIBUNAL PLENO.**

(...)

**DE LA DESIGNACIÓN Y CONVOCATORIA DE LOS ESPECIALISTAS**

**ARTÍCULO 4°.** *Cuando el Ministro Instructor o el Ministro Ponente en un asunto del conocimiento del Tribunal Pleno consideren necesario convocar a especialistas, para que emitan su opinión experta ante dicho cuerpo colegiado sobre temas técnicos específicos relacionados con el asunto de que se trate, someterán a consideración del Pleno la designación de los especialistas respectivos, para que éste, en sesión privada, acuerde lo conducente.*  
(...)

**Parte relevante del “ACUERDO GENERAL NÚMERO 2/2008, DE DIEZ DE MARZO DE DOS MIL OCHO, DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN EL QUE SE ESTABLECEN LOS LINEAMIENTOS PARA LA CELEBRACIÓN DE AUDIENCIAS RELACIONADAS CON ASUNTOS CUYO TEMA SE ESTIME RELEVANTE, DE INTERÉS JURÍDICO O DE IMPORTANCIA NACIONAL.**

**CONSIDERANDO QUE:**

(...)

**SEXTO.** *Con base en las disposiciones constitucionales y legales mencionadas en los considerandos anteriores la Suprema Corte de Justicia de Nación tiene la atribución de fijar las audiencias que sean necesarias a efecto de atender a los distintos sectores que estén interesados en exponer sus posturas en los temas vinculados con asuntos de la competencia del Tribunal Pleno;*  
(...)

**ACUERDO:**

**PRIMERO.** *Las asociaciones o agrupaciones, al igual que los particulares, que deseen exponer sus puntos de vista en relación con asuntos cuyo tema se estime relevante, de interés jurídico o de importancia nacional, y siempre que así lo acuerde el Tribunal Pleno, serán atendidos en audiencia pública por el Ministro Presidente y por los señores Ministros que decidan asistir. En todo caso se dará prioridad a quienes ostenten una representación colectiva.*

Respecto al tema en cuestión y como sustento normativo judicial se puede observar que el Décimo Tribunal Colegiado del Primer Circuito a través de la tesis I.10º.A.8 K, publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 18 de mayo de 2018, emitió su postura, aludiendo que la figura del *Amicus Curiae* o amigos de la corte o del tribunal por su traducción del latín, constituye una institución jurídica utilizada, principalmente, en el ámbito del Derecho Internacional, mediante la cual se abre **la posibilidad para que terceros, que no tienen legitimación procesal en un litigio, puedan promover y emitir voluntariamente una opinión técnica sobre el caso o bien estén en posibilidad de aportar elementos jurídicamente trascendentes al juzgador para el momento de que se dicte una resolución involucrada con aspectos de trascendencia social**, por lo que para mayor precisión, a continuación se transcribe:

**AMICUS CURIAE. SUSTENTO NORMATIVO DEL ANÁLISIS Y CONSIDERACIÓN DE LAS MANIFESTACIONES RELATIVAS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.**

*La figura del Amicus Curiae o “amigos de la corte o del tribunal”, por su traducción del latín, constituye una institución jurídica utilizada, principalmente, en el ámbito del Derecho Internacional, mediante la cual se abre la posibilidad a terceros, que no tienen legitimación procesal en un litigio, de promover voluntariamente una opinión técnica del caso o de aportar elementos jurídicamente trascendentes al juzgador para el momento de dictar una resolución involucrada con aspectos de trascendencia social. Así, aunque dicha institución no está expresamente regulada en el Sistema Jurídico Mexicano, el análisis y la consideración de las manifestaciones relativas por los órganos jurisdiccionales se sustenta en los Artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el diverso 23, numeral 1, inciso a), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como en el Acuerdo General Número 2/2008, de diez de marzo de dos mil ocho, del*

*Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que se establecen los lineamientos para la celebración de audiencias relacionadas con asuntos cuyo tema se estime relevante, de interés jurídico o de importancia nacional.*

**DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo en revisión 37/2017. Documenta, Análisis y Acción para la Justicia Social, A.C. 22 de marzo de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Arturo Camero Ocampo. Secretario: Ángel García Cotonieto.*

*Nota: El Acuerdo General Número 2/2008, de diez de marzo de dos mil ocho, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el que se establecen los lineamientos para la celebración de audiencias relacionadas con asuntos cuyo tema se estime relevante, de interés jurídico o de importancia nacional citado, aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, marzo de 2008, página 1889.*

De lo señalado con antelación pueden desprenderse las siguientes consideraciones:

- a) El *Amicus Curiae* implica una institución jurídica empleada esencialmente en el marco del Derecho Internacional.
- b) Abre la posibilidad para que terceros que no tienen legitimación procesal en un litigio, puedan promover voluntariamente una opinión técnica respecto de un caso o aportar elementos jurídicamente trascendentes al juzgador.
- c) La aportación de información al juzgador podría influir al momento de dictar la resolución siempre que se involucren aspectos de trascendencia social.

d) En México no existe legislación expresa que reconozca la figura del *Amicus Curiae*, sin embargo, se estima que de una interpretación armónica que se realice a los artículos 1º y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en relación con el artículo 23.1, inciso a), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se considera que podría aplicarse en la práctica dicha figura.

e) Atendiendo al contenido de los preceptos constitucionales y a la Convención Americana antes aludidos se desprende el derecho a la participación como un derecho humano, reconocido por la Carta Magna y los tratados internacionales.

f) El reconocimiento del *Amicus Curiae* en el sistema jurídico mexicano se estima implícito en diversos ordenamientos legales como son a modo de guisa: el Acuerdo General Número 2/2008 y el Acuerdo General número 10/2007 emitidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

g) Cada órgano judicial podría determinar según el caso si resulta procedente tener por legitimados a: activistas, académicos y diversas organizaciones de la sociedad civil, que en su caso quisieran participar y promovieran en su carácter de *Amicus Curiae*, lo anterior siempre que el asunto en cuestión se considere de naturaleza trascendental para los derechos humanos y se justifique la intervención de los sujetos de la sociedad.

h) La institución jurídica de *Amicus Curiae* permitirá a organismos, asociaciones, académicos u otros entes de la sociedad civil, participar en asuntos que se consideren trascendentes en materia de derechos humanos, emitiendo opiniones de alto contenido que apoyen las decisiones de los órganos jurisdiccionales.

### 3. Alcance jurídico y características

La institución jurídica del *Amicus Curiae* permite a terceros especialistas en determinada materia que no forman parte de un litigio, emitir una opinión experta que, aunque no constituya una prueba en el juicio, si a través de la misma se puedan incluir elementos que pudieren ayudar en el conocimiento de la verdad y resultar jurídicamente trascendentes para la resolución de un caso. Si bien es cierto que su aplicación es utilizada principalmente en el ámbito internacional, de manera paulatina empieza a permear en nuestro sistema jurídico donde se ha reconocido y aceptado su utilización a través de acuerdos y criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, prevaleciendo así la protección más amplia a favor de los derechos humanos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los tratados internacionales en que México sea parte al amparo del principio *pro homine*.

Entre las principales características que pueden definir a la figura del *Amicus Curiae*, se tienen las siguientes:

- a) Permitir la participación dentro de un litigio a terceros ajenos especializados en una determinada materia.
- b) Buscar una opinión técnica específica del caso o la aportación de elementos jurídicos trascendentes para el juzgador.
- c) Promover la participación social en la defensa de los derechos humanos.
- d) Dotar al Juzgador de la alternativa de poder solicitar una opinión técnica cuando lo estime necesario.

e) No requerir de manera obligatoria el consentimiento de las partes en un litigio.

f) Posibilitar a las partes en un litigio a fin de que puedan solicitar al juzgador que éste recurra a la figura del *Amicus Curiae*.

g) No constituir un elemento probatorio dentro de un litigio.

h) No tener efectos vinculantes para el juez a quien va dirigido.

i) Implementar dicha opinión mediante un escrito dirigido al tribunal.

#### 4. Terceros que pueden intervenir en un litigio en calidad de *Amicus Curiae*

El artículo 44, numeral 1 del Reglamento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, refiere que los planteamientos de *Amicus Curiae* o el escrito de quien desee actuar como tal, podrán ser presentados al tribunal junto con sus anexos; asimismo la expresión “de quien desee actuar como tal” se entiende como una noción lo suficientemente amplia, que permite la participación de entidades públicas, organizaciones no gubernamentales e inclusive una persona moral o individual; ya que lo importante y trascendente es que cuente con reconocida idoneidad en el campo de que se trate, o dicho de otra forma, la posibilidad de intervenir con tal carácter, comprende a cualquier persona con acreditada experiencia en las cuestiones debatidas dentro de un litigio.

El Décimo Tribunal Colegiado del Primer Circuito en la tesis I.10°.A.8 K, publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 18 de mayo de 2018, señaló entre otros supuestos que a través de la figura del *Amicus Curiae*, se abre **la posibilidad para que terceros, que no tienen legitimación procesal**

**en un litigio determinado, puedan promover y participar voluntariamente con una opinión técnica sobre el caso o aportar elementos jurídicamente trascendentes para el juzgador,** sin que en ello se refleje que el tercero deba estar sujeto bajo un derecho público o privado o que se trate de una persona física o jurídica; sin embargo, atendiendo a su finalidad que es la de promover una opinión técnica o aportar elementos jurídicamente trascendentes al juzgador el sustento se basa en que las aportaciones sean de utilidad al momento de resolver la materia litigiosa, se llega a la conclusión que el tercero que participe, debe ser una persona u organismo especializado con vasta experiencia en la materia de que se trate.

En relación con el presente tema se cita la aludida Tesis I.10°.A.8 K (10ª) de los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación en el Libro 54, Mayo de 2018, Tomo III, de la Décima Época página 2412, 2016906, Tesis Aislada, que señala lo siguiente:

**AMICUS CURIAE. SUSTENTO NORMATIVO DEL ANÁLISIS Y CONSIDERACIÓN DE LAS MANIFESTACIONES RELATIVAS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.** La figura del amicus curiae o amigos de la corte o del tribunal, por su traducción del latín, constituye una institución jurídica utilizada, principalmente, en el ámbito del derecho internacional, mediante la cual se abre la posibilidad a terceros, que no tienen legitimación procesal en un litigio, de promover voluntariamente una opinión técnica del caso o de aportar elementos jurídicamente trascendentes al juzgador para el momento de dictar una resolución involucrada con aspectos de trascendencia social. Así, aunque dicha institución no está expresamente regulada en el sistema jurídico mexicano, el análisis y la consideración de las manifestaciones relativas por los órganos jurisdiccionales se sustenta en los artículos 10. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el diverso 23, numeral 1, inciso a), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como en el Acuerdo

General Número 2/2008, de diez de marzo de dos mil ocho, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que se establecen los lineamientos para la celebración de audiencias relacionadas con asuntos cuyo tema se estime relevante, de interés jurídico o de importancia nacional.

**DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.** Amparo en revisión 37/2017. Documenta, Análisis y Acción para la Justicia Social, A.C. 22 de marzo de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Arturo Camero Ocampo. Secretario: Ángel García Cotonieto. Nota: El Acuerdo General Número 2/2008, de diez de marzo de dos mil ocho, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el que se establecen los lineamientos para la celebración de audiencias relacionadas con asuntos cuyo tema se estime relevante, de interés jurídico o de importancia nacional citado, aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, marzo de 2008, página 1889.

## 5. PRODECON en su carácter de *Ombudsperson* fiscal bajo la figura del *Amicus Curiae*

Atendiendo a los criterios judiciales federales, y particularmente teniendo en cuenta el criterio sustentado en la tesis I.10°.A.8 K emitida por el Décimo Tribunal Colegiado del Primer Circuito que fue publicado en el Semanario Judicial de la Federación el 18 de mayo de 2018, **PRODECON**, en su calidad de organismo especializado en materia tributaria y basado en su experiencia, siempre que exista previa petición del juzgador, se estima que sí puede fungir como *Amicus Curiae*.

Así como el juzgador puede admitir o autorizar la intervención para participar en el procedimiento en calidad de *Amicus Curiae*, también ocurre que por iniciativa propia puede invitar a un experto para que exponga su parecer ante el tribunal de que se trate.

Sobre la oportunidad de la intervención, se estima que el documento del *Amicus Curiae* puede ser aportado una vez que se inicie formalmente el proceso judicial de que se trate y hasta antes de que se emita la sentencia definitiva. Similar criterio adopta la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ya que ha señalado que puede ser presentado en cualquier momento antes de la deliberación de la sentencia correspondiente, e incluso también puede presentarse en los procedimientos de supervisión de cumplimiento de sentencias.

En el presente apartado se proporciona una breve explicación acerca de la oportunidad que tiene **PRODECON** para actuar como *Amicus Curiae* dentro de un proceso de carácter penal originado por algún delito fiscal.

En principio resulta importante destacar que de acuerdo con el artículo 1° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, dicha institución tiene como función garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, sin que en ella se establezca de manera expresa la facultad para intervenir en procesos de carácter penal originados por delitos fiscales.

No obstante lo anterior si un contribuyente solicita los servicios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para que se le asesore o represente legalmente en un procedimiento de carácter penal cuya causa deviene de algún delito fiscal, el *Ombudsperson* fiscal atendiendo a sus atribuciones se encuentra materialmente impedido para proporcionar sus servicios, luego entonces surge la duda, **¿de qué forma PRODECON puede apoyar al contribuyente ante una contingencia de carácter penal?**

Atendiendo a lo señalado en los puntos anteriores, aquí es donde el *Ombudsperson* fiscal en su calidad de organismo especializado en materia tributaria y sustentando su experiencia en la materia fiscal, se estima que puede a solicitud de los juzgadores asumir el carácter de *Amicus Curiae*, en donde

sin contar con una legitimación procesal en el litigio penal, se apertura la posibilidad de aportar una opinión técnica sobre el caso o bien ofrecer elementos jurídicamente trascendentes al juzgador para el momento de dictar una resolución involucrada con aspectos de trascendencia social.

La opinión técnica que emita **PRODECON** como *Amicus Curiae*, no debe reflejar ningún interés directo en el caso, ya que su intervención debe limitarse a la defensa de interés de trascendencia social, como son los derechos humanos fiscales en el ámbito penal. Por consiguiente, atendiendo a la especial naturaleza de la figura del *Amicus Curiae* la opinión técnica que emita la Procuraduría no tendrá efectos vinculantes para el juez penal al que se dirija, ya que el juzgador debe adoptar sus resoluciones basado en la autonomía e independencia judicial que rige para los Tribunales nacionales.

El juzgador de manera voluntaria podrá solicitar a **PRODECON** que en su calidad de organismo especializado en materia tributaria y basado en su experiencia, asuma el carácter de *Amicus Curiae*.

Si eres parte de un litigio en materia penal originado por un delito de carácter fiscal y deseas que **PRODECON** emita una opinión técnica o aporte elementos jurídicamente trascendentes del caso, como lo es la interpretación, aplicabilidad o alcance jurídico de alguna disposición legal de carácter tributario, puedes solicitar al juzgador que por su conducto se solicite al *Ombudsperson* fiscal que asuma el carácter de *Amicus Curiae*.

Respecto al tema en cuestión, **PRODECON** en su carácter de *Ombudsperson* especialista en materia tributaria ha emitido los siguientes criterios sustantivos:

**1/2018/CTN/CS-SADC (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 29/06/2018 Última modificación 1ra. Sesión Ordinaria 25/01/2019)**

*AMICUS CURIAE*. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, PREVIA PETICIÓN DEL JUZGADOR, PUEDE FUNGIR COMO TAL. De conformidad con la tesis I.10°.A.8 K emitida por el Décimo Tribunal Colegiado del Primer Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación, el 8 de mayo de 2018, la figura del *AMICUS CURIAE* o amigos de la corte o del tribunal por su traducción del latín, constituye una institución jurídica utilizada, principalmente, en el ámbito del derecho internacional, mediante la cual se abre la posibilidad a terceros, que no tienen legitimación procesal en un litigio, de promover voluntariamente una opinión técnica del caso o de aportar elementos jurídicamente trascendentes al juzgador para el momento de dictar una resolución involucrada con aspectos de trascendencia social. Por lo tanto, en opinión de **PRODECON** en su calidad de organismo especializado en materia tributaria y basado en su experiencia, puede a solicitud de los juzgadores asumir el carácter de *AMICUS CURIAE*.

**2/2018/CTN/CS-SADC (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 29/06/2018)**

*AMICUS CURIAE*. EN OPINIÓN DE **PRODECON**, LA FACULTAD PREVISTA EN LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 42 DEL CFF VIGENTE HASTA 2013, NO DEBE NOTIFICARSE AL CONTRIBUYENTE. Un Juzgado de Distrito de Procesos Penales Federales requirió al *Ombudsperson* Fiscal, a solicitud de la defensa del procesado, para que emitiera una opinión “técnica-tributaria” sobre si la facultad prevista en el artículo 42, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en el 2013, debía ser notificada o no al contribuyente conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo del mismo numeral. Sobre ese aspecto, **PRODECON** en su carácter de *Ombudsperson* experto

en materia fiscal y bajo la figura del *AMICUS CURIAE*, considera que dicha atribución tiene la naturaleza de facultad de investigación para la comprobación de la posible comisión de delitos fiscales, y tiene como propósito el de allegarle pruebas al Ministerio Público en aquellos casos en los que se tenga conocimiento de la posible comisión de un delito fiscal. En ese orden de ideas, el ejercicio de la facultad prevista en la citada fracción del Artículo 42 no debe ser notificada personalmente al contribuyente.

**3/2018/CTN/CS-SADC (Aprobado 6ta. Sesión Ordinaria 29/06/2018)**

*AMICUS CURIAE*. EN OPINIÓN DE **PRODECON**, NO SE PUEDE FORMULAR UNA QUERRELLA POR LA PROBABLE COMISIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARABLE, SIN ANTES HABER EJERCIDO LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN PREVISTAS EN LAS FRACCIONES II Y III DEL ARTÍCULO 42 DEL CFF. **PRODECON** opinó, bajo la figura del *AMICUS CURIAE*, que debe partirse de la interpretación pro persona que mandata nuestro texto Constitucional en su Artículo 1°, para lograr la efectiva protección del derecho fundamental de adecuada defensa de quien se encuentre vinculado a proceso penal. En este orden de ideas, resulta indispensable que las autoridades fiscales previo a formular la querrela por la posible comisión de un delito como el de defraudación fiscal equiparable, ejerzan las facultades de comprobación previstas en el Artículo 42, fracciones II y III, ya sea a través de la visita domiciliaria o de la revisión de escritorio. En efecto, únicamente por medio del ejercicio de esas facultades se puede consignar el incumplimiento de obligaciones fiscales, lo que puede dar lugar a la posible actualización de algún delito fiscal. En cambio cuando durante el procedimiento de fiscalización se dan a conocer al

contribuyente los hechos u observaciones imputados, se cumple con el debido proceso aunque no se consigne expresamente la probable comisión del ilícito penal, en virtud de que la ignorancia de la ley a nadie excusa, y los hechos u omisiones fiscales ya fueron notificados a los contribuyentes en el procedimiento de comprobación.

## 6. Beneficios para el contribuyente en litigios del orden penal

***Si en un proceso penal originado por un delito de carácter fiscal el contribuyente es la parte acusada ¿En qué beneficia la opinión técnica que emita PRODECON bajo la figura del Amicus Curiae?***

Cabe precisar que **PRODECON** no cuenta con facultades expresas para intervenir en un proceso penal aun y cuando éste se haya originado por un delito de carácter fiscal y, por lo tanto, se encuentra impedida para apoyar al contribuyente que solicite sus servicios; no obstante lo anterior, es necesario tener en cuenta que sin tener legitimación procesal en el litigio, pero a través de la figura del *Amicus Curiae* las personas pueden obtener grandes beneficios a la parte acusada con la intervención de la Procuraduría, que consiste en lo siguiente.

Conforme al Artículo 92 del CFF, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendido en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en el citado Código, por ello, un contribuyente puede ser parte en un litigio y alcanzar la calidad de imputado o acusado según la etapa procesal.

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el CFF resulta necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según el tipo de delito fiscal de que se trate, formule querrela, declare que el fisco federal ha

sufrido o pudo sufrir perjuicio, o bien, formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías siempre que requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.

Por lo anterior, la parte acusada en un litigio del orden penal puede beneficiarse solicitando al juzgador que por su conducto pida a **PRODECON**, qué en su calidad de organismo especializado en materia tributaria, se sirva emitir una opinión técnica del caso o bien aporte elementos jurídicamente trascendentes para la impartición de la justicia. Aun cuando la opinión no vaya dirigida a favor de la parte acusada, víctima u ofendido dentro de un litigio, y a través de ésta se permite que el juzgador cuente con mayores elementos para la mejor resolución del asunto, ya que a través de ella se aportan opiniones o argumentos con respecto de alguna cuestión jurídica, se proporcionan datos o información sobre el caso o se alerta sobre posibles efectos o repercusiones de una decisión con motivo de la emisión de la sentencia.

A continuación, se señalan las conductas ilícitas tipificadas como delitos fiscales que prevé el CFF<sup>11</sup> vigente:

- Delito de contrabando y sus equiparables regulados en los artículos 102, 105 y 107 del CFF.
- Delito de defraudación fiscal y sus equiparables previstos en el artículo 108, 109 del CFF.
- Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes previstos en el artículo 110 del CFF.
- Delitos diversos previstos en el artículo 111, 111- Bis y 113 del CFF.

.....  
**11. Código Fiscal de la Federación. Legislación Federal.** Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la Página: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_090120.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf)

- Delitos por la expedición, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsos o actos jurídicos simulados, previstos en el artículo 113-Bis del CFF.
- Delitos de depositaría infiel contenido en el artículo 112 del CFF.
- Delitos cometidos por servidores públicos previstos en los artículos 114, 114-A y 114-B del CFF.
- Delito de robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado previsto en artículo 115 del CFF.

Entre los Derechos Humanos y Garantías que son objeto de protección en el Sistema Penal Acusatorio y que pueden vincularse con la materia fiscal se tienen<sup>12</sup>:

- Presunción de inocencia.
- No estar sometido a detenciones arbitrarias.
- Conocer las razones de la detención.
- Estar informado sobre sus derechos.
- Igualdad ante la ley y ante los tribunales.
- No declarar (a guardar silencio).
- Impugnar la ilegalidad de la privación de la libertad.
- Reparación por detención ilegal.
- Defensa adecuada.
- No admisión de pruebas ilícitas en el juicio.
- Contar con tiempo y medios necesarios para la defensa.
- Irretroactividad de la ley.
- Derecho de apelación.
- Presentar pruebas y examinar testigos.
- Que un juez explique la sentencia en audiencia pública.
- Recurso efectivo.

.....

**12. Conoce tus Derechos Humanos en el Nuevo Sistema Penal Acusatorio.** Comisión Nacional de Derechos Humanos. Primera Edición. Primera Reimpresión. México. 2018. pp. 13-23.

Igualmente en el marco del Sistema Penal Acusatorio se pueden encontrar una serie de principios jurídicos que deben cumplimentarse en los procedimientos penales y que igualmente pueden vincularse con aspectos fiscales:

- **Oralidad.** Se trata de un principio instrumental que obliga a las partes intervinientes a estar presentes en el proceso y al Juez a recibir directamente la versión de los hechos y las pruebas, y obliga a las partes a aportar alegatos y elementos probatorios debatiendo de una forma verbal y directa.
- **Publicidad.** Las audiencias serán públicas, con el fin de que a ellas accedan no sólo las partes que intervienen en el procedimiento sino también el público en general.
- **Contradicción.** Las partes podrán conocer, controvertir o confrontar los medios de prueba, así como oponerse a las peticiones y alegatos de la otra parte.
- **Igualdad y no discriminación ante la Ley.** Las personas que intervengan en el procedimiento penal recibirán el mismo trato y tendrán las mismas oportunidades para sostener la acusación o la defensa.
- **Libertad.** Es el derecho que tienen las personas de que se respeten sus acciones y movimientos dentro del ordenamiento jurídico a fin de no ser molestados en su persona ni ser privados de su libertad, sino por razones y motivos expresados en la Ley.
- **Imparcialidad.** Se refiere a la obligación por parte de los jueces en el ejercicio de sus funciones de control de garantías, preclusión y juzgamiento, de orientarse por el imperativo de establecer con objetividad la verdad y la justicia.

- **Principio de igualdad entre las partes.** Se garantiza a las partes en condiciones de igualdad, el pleno y absoluto ejercicio de los derechos previstos en la Constitución, los Tratados y las leyes.

Con la entrada en vigor del 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, **PRODECON** apoya a los contribuyentes tal y como se ha comentado en el presente documento, aun cuando el *Ombudsperson* fiscal no cuenta con competencia material para intervenir en asuntos de carácter penal originados por algún delito fiscal, sí puede apoyar al contribuyente constituyéndose como un *Amicus Curiae*, aportando una opinión técnica para el caso en concreto.

Por lo anterior, si bien es cierto que por iniciativa propia del juzgador puede invitar a un experto para que exponga su parecer ante el tribunal respecto de un caso en particular, también es cierto que la parte acusada en el proceso penal por algún delito fiscal, está facultada para solicitar al juzgador que admita o autorice la intervención de un tercero ajeno al juicio como lo es **PRODECON**, para que esta, en su carácter de organismo especializado en materia tributaria, y basado en su experiencia pueda asumir el carácter de *Amicus Curiae* en el caso en concreto.

La entrada en vigor a partir del 01 de enero de 2020, del “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”, publicado en el Diario

Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019, tendrá un alto impacto en la materia tributaria, ello en virtud de que el mismo va encaminado fundamentalmente al combate frontal de Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).

## 7. Casos en que PRODECON ha aportado una opinión técnica bajo la figura del *Amicus Curiae*

1. Un Juzgado de Distrito de Procesos Penales Federales requirió al *Ombudsperson* fiscal, a solicitud de la defensa del procesado, para que emitiera una opinión “técnica-tributaria” sobre si la facultad prevista en el artículo 42, fracción VIII (facultad de investigación para la comprobación de la posible comisión de delitos fiscales), del CFF que estaba vigente en el 2013, esto es, sí debía ser notificado o no el contribuyente conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo del mismo numeral.
2. El Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de México, durante la etapa de cumplimiento de una sentencia, solicitó al *Ombudsperson* fiscal qué en su carácter de organismo especializado en materia tributaria, emitiera una opinión técnica respecto al cálculo de la retención del Impuesto sobre la Renta con motivo del pago de salarios y pagos indemnizatorios de un trabajador.

8. Cuadro comparativo de la reforma fiscal en materia penal que entró en vigor a partir del 01 de enero de 2020.

<b>Ley Federal contra la Delincuencia Organizada</b>	
<b>Texto vigente en 2019, materia de reforma y adición</b>	<b>Texto de reforma y adición de 2020</b>
<p><b>Artículo 2o.-</b> 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:</p> <p><b>I al VII ...</b></p> <p><b>VIII.</b> Contrabando y su equiparable, previstos en los Artículos 102 y 105, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III del Artículo 104 del Código Fiscal de la Federación;</p> <p><b>IX y X ...</b></p>	<p><b>Artículo 2o.-</b> 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:</p> <p><b>I al VII ...</b></p> <p><b>VIII.</b> Contrabando y su equiparable, previstos en los Artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;</p> <p><b>VIII Bis.</b> Defraudación fiscal, previsto en el Artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los Artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.</p> <p><b>VIII Ter.</b> Las conductas previstas en el Artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando</p>

las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

**IX y X ...**

### Ley de Seguridad Nacional

**Texto vigente en 2019, materia de reforma y adición**

**Texto de reforma y adición de 2020**

**Artículo 5.** Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

**Artículo 5.-** Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

**I a X ...**

**XI.** Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia, y

**I a X ...**

**XI.** Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia;

**XII.** Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos.

**XII.** Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos, y

**XIII.** Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

## Código Nacional de Procedimientos Penales

<b>Texto vigente en 2019, materia de reforma y adición</b>	<b>Texto de reforma y adición de 2020</b>
<p><b>Artículo 167.</b> Causas de procedencia ...</p> <p>Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal de la manera siguiente:</p> <p><b>I a XI ...</b></p>	<p><b>Artículo 167.</b> Causas de procedencia ...</p> <p>Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal, de la manera siguiente:</p> <p><b>I a XI ...</b></p> <p>Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:</p> <p><b>I.</b> Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del Artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados;</p> <p><b>II.</b> Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados, y</p>

**Artículo 187.** Control sobre los acuerdos reparatorios

Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes:

**I a III ...**

No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas.

**Artículo 187.** Control sobre los acuerdos reparatorios

Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes:

**I a III ...**

No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas. Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del presente Código.

...

**Artículo 192.** Procedencia

La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes:

**I a III...**

**Artículo 192.** Procedencia

La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes:

**I a III...**

La suspensión condicional será improcedente para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del presente Código.

**Artículo 256.** Casos en que operan los criterios de oportunidad

...

**I a VII...**

No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público.

...

**Artículo 256.** Casos en que operan los criterios de oportunidad

...

**I a VII...**

No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. Para el caso de delitos fiscales y financieros, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, únicamente podrá ser aplicado el supuesto de la fracción V, en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito, tomando en consideración que estará obligado a reparar el daño.

## Código Fiscal de la Federación

Texto vigente en 2019, materia de reforma y adición	Texto de reforma y adición de 2020
<p><b>Artículo 113.</b> Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:</p> <p><b>I. y II...</b></p> <p><b>III.</b> Adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.</p>	<p><b>Artículo 113.</b> Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:</p> <p><b>I. y II...</b></p> <p><b>III.</b> (Se deroga).</p>
<p><b>Artículo 113 Bis.</b> Se impondrá sanción de tres a seis años de prisión, al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.</p>	<p><b>Artículo 113 Bis.</b> 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.</p> <p>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.</p> <p>Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el Artículo 97 de este Código.</p>

Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el Artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

### Código Penal Federal

#### Texto vigente en 2019, materia de reforma y adición

**Artículo 11 Bis.** Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos:

**A...**

**I. a XVI...**

**B...**

**I. a XXII...**

#### Texto de reforma y adición de 2020

**Artículo 11 Bis.** Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos:

**A...**

**I. a XVI.**

**B...**

**I. a VIII...**

**VIII Bis.** Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el Artículo 113 Bis;

**IX. a XXII...**

# Conclusión



A través de la figura del *Amicus Curiae* conocida también como amigos de la corte o del tribunal, actualmente se permiten generar espacios dentro de un proceso penal para que terceros ajenos que no tengan legitimación procesal en un litigio, puedan emitir opiniones técnicas sobre el caso, buscando con ello encontrar las mejores soluciones de índole jurídica que permitan mejorar el sistema de impartición de justicia, particularmente nos referimos al caso de los delitos fiscales, en los cuales pueda participar la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a través de la emisión de opiniones técnicas que le sean requeridas por los Juzgadores.

En el ámbito tributario federal, como lo hemos venido comentando, **PRODECON** en su carácter de *Ombudsperson* especializado en materia tributaria, hace extensiva la oportunidad de poder actuar como un *Amicus Curiae* a solicitud de los propios juzgadores.

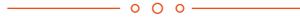
Aun y cuando a través de los diversos acuerdos y criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación, de la implementación de la figura del *Amicus Curiae*, se interpreta que la misma puede ser solicitada y aplicada por los impartidores de justicia, es conveniente que **PRODECON** entable comunicación y en su caso enfatice con las autoridades correspondientes, la posibilidad de que tratándose de delitos fiscales, se pudiera solicitar el apoyo de la misma con el fin de que pudiera colaborar en aquellos juicios en donde se requiera una opinión técnica en materia fiscal.

En el desarrollo del presente trabajo como ha podido observarse existen diversos derechos humanos y principios que han sido adoptados en el sistema penal actual y respecto de los cuales

**PRODECON** bien podría emitir opiniones técnicas en el ámbito fiscal, a fin de aportar elementos que permitan mejorar el sentido de la impartición de justicia en nuestro país.

Los delitos contemplados en la reforma fiscal en materia penal que entró en vigor el pasado 01 de enero de 2020, se encuentran regulados en ordenamientos como: el Código Fiscal de la Federación; Código Penal Federal; Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; Ley de Seguridad Nacional y el Código Nacional de Procedimientos Penales, sin embargo, para todas aquellas conductas que actualmente son objeto de procedimientos penales, pero que se traten de conductas anteriores a la reforma penal y que se encuentren en trámite, a las mismas no les podrá aplicar la reforma de referencia atendiendo a lo señalado en la garantía de irretroactividad contemplada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

# Bibliografía



FAUNDÉZ LEDESMA, Héctor, (2009), “El Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos. Aspectos institucionales y procesales”, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Tercera edición, Reimpresión, Costa Rica. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: [https://www.iidh.ed.cr/IIDH/media/1575/si\\_proteccion\\_ddhh\\_3e.pdf](https://www.iidh.ed.cr/IIDH/media/1575/si_proteccion_ddhh_3e.pdf)

LÓPEZ BENÍTEZ, Lilia Mónica, (2007), “Los juicios orales y el Libro Blanco de la Reforma Judicial”, Consejo de la Judicatura Federal- Poder Judicial de la Federación, México. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: [https://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/23/r23\\_3.pdf](https://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/23/r23_3.pdf).

CEJIL (S.F), AMICI CURIAE. “Selección de Amici Curiae de CEJIL. Centro por la Justicia y el Derecho Internacional.” Documentos consultados en el mes de abril de 2020. Ubicados en la Página: <https://www.cejil.org/es/amici-curiae>

CNDH (2018), *Conoce tus Derechos Humanos en el Nuevo Sistema Penal Acusatorio*, Primera Edición, Primera Reimpresión, México.

SCJN, (2006), *Libro blanco de la Reforma Judicial. Una agenda para la justicia en México*, Primera edición, México.

## Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la Página: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_060320.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf)

Convención Americana sobre Derechos Humanos. Organización de los Estados Americanos. Tratados Multilaterales. Departamento de Derecho Internacional. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la Página: [https://www.oas.org/dil/esp/tratados\\_b-32\\_convencion\\_americana\\_sobre\\_derechos\\_humanos.htm](https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm)

Reglamento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la página: <https://www.corteidh.or.cr/reglamento.cfm>

Código Fiscal de la Federación. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la Página: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_090120.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf)

Semanario Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Documento consultado en el mes de abril de 2020. Ubicado en la Página: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFHome/Index.html>

Criterios sustantivos emitidos por **PRODECON**. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México. 2020.

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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019.

Exposición de Motivos del 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de noviembre de 2019.



CDMX, mayo 2020  
Impresión de 1000 ejemplares

Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja, Alcaldía Benito Juárez  
C.P. 03100, México, CDMX.  
Teléfonos: (55) 1205-9000, 800 611 0190 | [www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)

## **PRODECON** bajo la figura de *Amicus Curiae*

---

En este análisis, **PRODECON** presenta otra forma en que mediante sus acciones como *Ombudsperson* fiscal protege los derechos de los contribuyentes, pues al ser una institución especializada en derecho tributario en México, tiene la posibilidad de intervenir en los litigios de orden penal fiscal en su calidad de *Amicus Curiae*, a través de la emisión de una opinión técnica que puede resultar en beneficio de los contribuyentes.

A lo largo de estas páginas, se compartirá al lector la experiencia que ha tenido la Procuraduría en este tipo de casos, los antecedentes e interpretación en torno a la figura del *Amicus Curiae*, su regulación por el Sistema Jurídico mexicano, así como, su alcance jurídico y características. Por último se presenta un breve estudio comparativo de las normas: el antes y después de la Reforma fiscal que entró en vigor a partir del 2020.

