



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas,
Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal



DIVISIÓN DE CONTADURÍA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Director de la Revista

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Universidad de Guadalajara (México)

Editor Responsable

Dr. Gerardo Flores Ortega
Universidad de Guadalajara (México)

Corrector de Estilo

Mtro. Miguel Ángel Serrano Núñez
Universidad de Guadalajara (México)

Diseño de Portada

Lic. Daniel García Arellano
Universidad de Guadalajara (México)

Consejo Editorial Interno

Dr. Francisco de Jesús Mata Gómez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. Javier Ramírez Chávez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. Alejandro Campos Sánchez
Universidad de Guadalajara (México)
Dr. José Trinidad Ponce Godínez
Universidad de Guadalajara (México)

Consejo Editorial Externo

Internacionales

Dr. Ricardo José María Pahlen Acuña
Universidad de Buenos Aires (Argentina)
Dr. Francisco Borrás Atiénzar
Universidad de La Habana (Cuba)
Dra. Begoña Prieto Moreno
Universidad de Burgos (España)
Dra. Ana de Dios Martínez
Universidad de Camagüey, (Cuba)

Consejo editorial

Dra. Leticia Ortiz Torricos
Universidad Autónoma Gabriel René Moreno (Bolivia)
Dra. Cecilia Rita Ficco
Universidad Nacional de Río Cuarto (Argentina)
Dr. Ricardo Alonso Colmenares Flórez
Corporación Universitaria U de Colombia (Colombia)
Dr. Victor Dante Ataupillco Vera
Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Peru)
Dr. Gonzalo Wandosell Fernández de Bobadilla
Universidad Católica de Murcia (España)
Dra. Cleofé Maritza Verástegui Corrales
Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Peru)

Nacionales

Dr. Isaac Leobardo Sánchez Juárez
Universidad Autónoma de Ciudad Juárez (México)
Dr. Jesús María Martín Terán Gastelúm
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. José Manuel Osorio Atondo
Universidad Estatal de Sonora (México)
Dr. Oscar González Muñoz
Universidad Veracruzana (México)
Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado
Universidad Autónoma de Morelos (México)
Dra. Leticia María González Velasquez
Universidad de Sonora (México)
Dr. Oscar Bernardo Reyes Real
Universidad de Colima (México)
Dr. Jerónimo Ricárdez Jiménez
Universidad Veracruzana (México)
Dra. Aurea Arellano Cruz Instituto
Universidad de la Sierra Sur (México)
Dr. Juan José García Ochoa
Universidad de Sonora (México)
Dr. Saulo Sinforoso Martínez
Universidad Veracruzana (México)

Política criminal fiscal: El fracaso de la prisión preventiva oficiosa del delito fiscal

Tax criminal policy: The failure of informal preventive detention for tax crime

Fecha de recepción: 05/03/2024
Fecha de revisión: 22/04/2024

Fecha de aceptación: 31/05/2024
Fecha de publicación: 27/06/2024

Ivonne Alejandra Orozco González [Investigación]. Universidad de Guadalajara/Jalisco/México | juridico@velvedet.com.mx | <https://orcid.org/0000-0001-8888-694X>

Resumen

El presente documento contiene un análisis sobre la política penal tributaria en México, así mismo, se explicarán los problemas teórico-doctrinales que enfrentó la prisión preventiva oficiosa para su aplicación, en cuanto a los delitos fiscales, hasta la declaración de inconstitucionalidad de dicha norma, que contenía el postulado que clasificaba algunos delitos fiscales como delincuencia organizada, describe sus particularidades y características, sus limitaciones y sus puntos críticos.

El objetivo principal de esta investigación es que el lector logre obtener los fundamentos teóricos de la política penal tributaria, así como analizar de una manera crítica, su alineación con los principios fundamentales del derecho penal y los derechos humanos, para su aplicación en cuanto al delito fiscal.

La hipótesis que en este trabajo intentaremos sustentar, es que la aplicación de la prisión preventiva oficiosa en materia penal tributaria y las violaciones a los derechos humanos que llevó aparejada, no debe ser vista como un atropello legislativo aislado, sino que, es el resultado de una política penal tributaria, ya que, la política penal tributaria es estrategia jurídica y se basa en elecciones estructurales del estado de derecho, así como los sujetos criminalizados, los hechos perseguibles, los programas de prevención y la represión del fenómeno penal tributario; por ello se arroja luz sobre el estudio de caso sobre este hecho, donde se pretende probar a través del análisis del derecho y sus diversas fuentes, que la política penal tributaria ha sido violatoria a los derechos humanos establecidos en

Abstract

This document contains an analysis of the criminal tax policy in Mexico, and will also explain the theoretical-doctrinal problems faced by informal preventive detention for its application, in terms of tax crimes, until the declaration of unconstitutionality of said norm, which It contained the postulate that classified some tax crimes as organized crime, describing its particularities and characteristics, its limitations and its critical points.

The main objective of this research is that the reader was able to obtain the theoretical foundations of criminal tax policy, as well as critically analyze its alignment with the fundamental principles of criminal law and human rights, for its application regarding the tax offense.

The hypothesis that in this work we will try to support is that the application of informal preventive detention in criminal tax matters and the human rights violations that it entailed, should not be seen as an isolated legislative outrage, but rather, is the result of a criminal tax policy, since the criminal tax policy is a legal strategy and is based on structural choices of the rule of law, as well as the criminalized subjects, the prosecutable acts, the prevention programs and the repression of the criminal tax phenomenon; For this reason, light is shed on the case study on this fact, where it is intended to prove through the analysis of the law and its various sources, that the criminal tax policy has been in violation of the human rights established in

la carta magna y que sus directrices se encuentran orientadas a la recaudación, no a la protección de las máximas del derecho.

Palabras clave: Personas jurídicas, derecho penal, culpabilidad, dolo, velo corporativo, beneficiario final y política criminal.

Introducción

Existen algunos hechos que merecen ser analizados sobre la política penal tributaria en México, pero uno de los más actuales, nos remontan a la iniciativa presentada por Minerva Hernández Ramos, en el 2018, senadora de la República de la LXIV Legislatura al Honorable Congreso de la Unión, e integrante del Grupo Parlamentario de Acción Nacional en la cual se reformaron y adicionaron 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; de la Ley Orgánica de la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente; de la Ley General de Responsabilidades Administrativas; y del Código Penal Federal, cuya justificación se mencionaba como “a efecto de establecer un régimen jurídico de prevención y sanción a la utilización de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados en perjuicio de la hacienda pública”, es así como se introduce al Código Penal dicho delito el cual se tipificaba como delincuencia organizada.

En esta iniciativa de ley se disponía que los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables deberían ser considerados como delincuencia organizada, esto bajo la premisa de que representan una amenaza a la seguridad nacional, que amerita prisión preventiva oficiosa, esto implica que los imputados, además, no tendrían la opción a acceder a acuerdos reparatorios o métodos alternos previstos en la ley.

Respecto a los principios derivados del nuevo sistema de justicia penal introducido en junio del 2016, estas modificaciones representaron un retroceso, ya que el artículo 19 de la Constitución establece como regla que el Ministerio Público sólo podrá solicitar la prisión preventiva, “cuando otras medidas cautelares no sean suficientes para garantizar: la comparecencia del imputado en el juicio; el desarrollo de la investigación; la protección de la víctima, de los testigos o de la comunidad; o bien, cuando el imputado esté siendo procesado o haya sido sentenciado por la comisión de un delito doloso” (CPEUM 19).

the Magna Carta and that its guidelines They are oriented towards collection, not towards the protection of the maxims of the law.

Keywords: Legal entities, criminal law, guilt, fraud, corporate veil, final beneficiary and criminal policy.

Este hecho marcaría el mencionado retroceso en los derechos humanos y una política criminal tributaria agresiva, puesto que se transgredían incluso derechos humanos concedidos en tratados internacionales, donde incluso el 7 de noviembre del 2018, la oficina a través de su representante de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, emitió oficio dirigido al Congreso de la Unión, en el cual se pronunciaban sobre la ampliación de los delitos que merecerían prisión preventiva oficiosa, en el cual, se solicitaba una exhaustiva revisión a las iniciativas pues claramente eran violatorias a los derechos humanos. Con este antecedente se inició el proceso legislativo en el cual de forma errónea procedieron dichas modificaciones a la ley.

Este comunicado menciona, entre otras cosas, que la prisión preventiva oficiosa es una medida cautelar aceptada en el derecho internacional, siempre y cuando se haga un examen individualizado del caso concreto por parte del órgano judicial, sujetándose a los principios de proporcionalidad y necesidad, por lo tanto instaba a las cámaras de Diputados y Senadores a revisar las iniciativas, por ser violatorias a los tratados internacionales y otorgaba nueve razones para que no fuera aprobada, a pesar de ello, y en este panorama fueron aprobadas dichas modificaciones al Código Penal Federal (Humanos C. N., 2018).

Espor ello que en este documento se pretende hacer una crítica a la política penal tributaria en México, se busca ofrecer un análisis sobre los puntos fuertes que han ofrecido las disposiciones en materia tributaria y aquellos débiles que podrían resultar en una violación a los derechos humanos.

Metodología

El presente documento es una investigación exploratoria-descriptiva y propositiva, en cuanto busca familiarizar al lector con los fundamentos del derecho penal, así mismo, a través del estudio de caso, cuyo objeto de estudio es la política penal tributaria y la aplicación de prisión preventiva oficiosa en materia tributaria en México, se elabora la hipótesis previamente propuesta, abordando también, sobre las circunstancias que pudieron originarlo y sobre las

directrices de la política penal tributaria, así como se hacen algunas comparaciones y se establece a través del análisis de la literatura, las violaciones a las garantías individuales y derechos humanos de la carta magna, para finalizar, con la información recopilada se interpreta y se construyen las conclusiones.

Así mismo es una investigación propositiva, pues se busca ofrecer un análisis a los puntos débiles de la política penal tributaria frente al delito fiscal y su concordancia a los fundamentos teórico-doctrinales del derecho penal.

Marco conceptual

El primer concepto que debe ser establecido es el bien jurídico protegido por el derecho tributario penal, que podemos decir que es la Hacienda Pública, que puede ser definida como la actividad financiera del Estado, las comunidades autónomas y los entes locales, desarrollada en el marco del orden público económico. Como destaca, “la doctrina tributarista, la actividad financiera es una de las actividades fundamentales de los poderes públicos, que se desarrolla por todos los poderes del Estado, en estrecha relación con el propio modelo de Estado” (Olivé, 2015).

El segundo concepto que debe ser abordado es el de política criminal, la cual será entendida en concordancia con esta investigación, como los criterios y las pautas que toma el Estado para combatir la criminalidad en el ámbito fiscal, a partir del cual, establece cuáles conductas serán sancionadas penalmente y cuáles otras conductas no, siendo su propósito resguardar de la mejor forma posible a la sociedad; evidentemente, la política criminal tiene su concreción en la creación, modificación o derogación de las normas legales, para el caso en particular en normas penales tributarias.

Respecto a la teoría del delito tributario, Óscar Díaz menciona que:

“una exigencia en la materia es considerar cómo la política criminal trata las conductas voluntarias no coactivas, donde el sujeto activo, antes que la administración, reconoce su accionar inveraz anterior, se arrepiente de ello y reconduce su conducta por los carriles legales [...]. Ello lleva a considerar que en la teoría del delito tributario no puede estar ausente el tratamiento a asignar al arrepentimiento postdelictual, para considerar si éste se incluye directa o indirectamente, o no, dentro de las causas extintivas del delito” (Castillo, 2019).

Marco teórico

Dentro del marco teórico, debemos destacar el principio de intervención mínima, “el cual es una consecuencia del estado social y democrático de derecho, conforme al cual se rige el derecho Penal”. Es decir, que debe encontrarse en el último peldaño, y solo aplicarse cuando sea indispensable para mantener el estado de derecho, por la dureza de la sanción penal, ya que afecta los bienes más preciados del hombre, como lo es la libertad y la vida, por lo tanto se busca mantener el orden jurídico sin aplicar el castigo máximo, por eso, este principio sustenta que el derecho penal, solo debe intervenir cuando se hayan aplicado o resulten insuficientes los otros medios sancionatorios menos gravosos.

Con este precepto iniciamos este apartado porque es necesario reconocer que este principio de intervención mínima del derecho penal implica que solo se acuda a este mecanismo de control social cuando los demás hayan fallado.

Ahora, bien, para hablar de política criminal también debemos sujetarnos al plano internacional, que compone el marco jurídico mexicano, por ello, debemos abordar qué estatutos, organismos y directrices marcan la pauta en este plano, a partir del 17 de julio de 1998, México “adoptó” lo que se conoce como el Estatuto de Roma o Estatuto de la Corte Penal Internacional, “La entrada en vigor del Estatuto de Roma y la institución de una Corte Penal Internacional (permanente) constituye, hasta la fecha, el último hito en la evolución del derecho penal internacional” (Werle, 2007, p. 22).

Acompañado de este documento, también está el compromiso internacional asumido por México por los Estados democráticos americanos que conforma América Latina, con la firma de diversos documentos de corte penal, como lo son la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional (adoptada en Palermo, Italia en el 2000), la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Sicotrópicas (1988) y la instauración de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, que fue establecida en el año de 1997, cuyo fin es promover la justicia y el estado de derecho y construir sociedades resilientes.

Sobre el surgimiento de la política criminal como doctrina, existen muchas fuentes, entre las cuales destacan las del filósofo Jeremy Bentham en 1812, Ernest Ludwing Beling y Santiago Vaca Guzmán, quienes acuñaban las primeras definiciones de criminalidad internacional (Asua, 2009), quienes mencionan que existe una responsabilidad internacional compartida frente a la criminalidad y crear los medios para combatirla.

El derecho penal internacional encontró su origen en las prácticas de los Estados, en aquellos esfuerzos de cooperación internacional, en orden al logro de la aplicación efectiva del derecho penal interno, en fin, esta disciplina en sus inicios era concebida como “*la face internationale du droit pénal*” (Vabres, 2000).

Ahora, respecto del estudio de esta materia, para abordar la política criminal, debemos atender que el derecho penal internacional no solo comprende las normas de carácter punitivo, sino que además comprende los organismos, los principios de interpretación, las medidas de prevención del delito en un plano supranacional e internacional, partiendo de esto, se afirma que una norma, para que haga parte de la legislación penal internacional, exige tres características:

“en primer lugar, la norma debe describir un injusto imputable individualmente y amenazar con una pena como efecto jurídico; en segundo lugar, la norma debe ser parte del ordenamiento jurídico internacional; y, en tercer lugar, la punibilidad debe existir con independencia de la recepción del tipo delictivo en el orden jurídico estatal” (Werle, 2007, p. 36).

También serían normas internacionales penales aquellas que sirvan para complementar las normas penales internacionales que cumplan con estos requisitos (Art. 8, Núm. 2, Estatuto de la Corte Penal Internacional, en adelante ECPI), o bien, contenga principios aplicables al derecho penal internacional (Art. 21 Núm. 1 Lit. B).

Normalmente, los delitos de carácter internacional son aquellos que transgreden bienes jurídicos tutelados en un plano internacional como son aquellos “crímenes graves que constituyen una amenaza para la paz, la seguridad y el bienestar de la humanidad” (Urbina, 2004).

Se conocen entonces los tres niveles de prevención del delito y que sirven para instaurar políticas criminales en las naciones, las cuales son, la prevención primaria del delito, que identifica las condiciones del entorno físico y social que brindan oportunidades para llevar a cabo el ilícito, posteriormente la prevención secundaria, que es la identificación de posibles delincuentes o grupos vulnerables (pandillas, etc.) para intervenir y que no se cometa el ilícito, la prevención terciaria, cuando ya se cometió el ilícito y se inician acciones para que no vuelva a cometer delitos, a través de programas de readaptación en referencia se acude a la “ideología de la punición infinita” (Pastor, 2009), para lograr el control y la disciplina de quienes integran la sociedad global.

Discusión

El primer problema que enfrenta la política penal tributaria en México es el paralelismo procedimental que existe entre el derecho administrativo y el derecho penal, ya que la determinación del tributo y el ejercicio de las facultades fiscales (competencia administrativa), así como la determinación de la cuota defraudada, la imposición de la pena y la ejecución de la misma son de competencia penal. El problema con este doble procedimiento es que, aunque permite coordinar las competencias de acuerdo a sus responsabilidades, solo prevé aspectos patrimoniales, pero no así la aplicación de los principios del derecho penal, lo cual explicaremos en lo subsecuente (Aguado, 2022).

La primera crítica surge del hecho de que la dureza de la pena está ligada al monto de lo defraudado, tenemos que es la misma conducta tipificada como ilícita, pero con distintas penas en razón de la cuantía, lo cual resulta ilegal, puesto que algunos montos excesivamente altos pueden ser alcanzados fácilmente por empresas multinacionales, por los montos de operación, al igual que el contribuyente que con el ánimo de defraudar comente la misma conducta.

Así mismo, cuestiona:

“Terradillos Basoco, quien dice que puede haber pronunciamientos distintos en ambas instancias, y al haberse sustanciado previamente un expediente administrativo, el presunto infractor puede facilitar pruebas o reconocer hechos determinantes, de facto, del sentido de la decisión penal, vaciándose así de contenido tanto la presunción de inocencia como el derecho al debido proceso” (Olivé, 2019).

Además de que el nacimiento de la acción penal depende de la SHCP, ya que, la acción penal depende de la querrela de SHCP, lo cual está previsto en el artículo 92 del CFF, el cual indica que la institución solicitará la acción penal.

En conclusión, podemos afirmar que este paralelismo procedimental y la imposición desproporcionada de las penas, a la misma conducta ilícita, parten de las funciones que se le atribuyen al bien jurídico tutelado en materia fiscal, ya que se intenta legitimar al SAT en la intervención penal, porque el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, quien estaría ejerciendo funciones de política criminal, invadiendo una esfera que no le corresponde.

El segundo problema que planteamos es respecto a la severidad de sanciones sobre la conducta ilícita, ya que, como el bien jurídico tutelado es la hacienda, las penas normalmente son con fines recaudatorios, es decir no suele aplicarse la pena privativa de la libertad y raramente tiene un cumplimiento efectivo, esto se debe porque el contri-

buyente busca regularizar su situación fiscal, ante la amenaza de la posible sanción penal.

A pesar de ello, también debemos mencionar que la multa impuesta a las conductas sancionadas suele ser bastante altas, y se puede decir que son encarecedoras porque oscilan en lo excesivo, por lo que podemos decir que, si a pesar de sanciones tan altas continuamos con las mismas omisiones y delitos, entonces existe una falta de eficacia en el sistema, no una falta de penas más severas.

El tercer problema, tiene que ver con el expediente administrativo, que después es usado como medio de prueba dentro del sistema penal, este expediente que se instaura en una fase preprocesal a la denuncia penal, que tiene que ver con el uso de facultades por parte de la autoridad hacendaria, dicha etapa se compone por todas las actuaciones que inicia con una orden de visita, requerimiento o acto fiscal administrativo, en el cual la autoridad pretende advertir si, en el marco de las leyes fiscales, existen conductas ilícitas o contrarias a las normas fiscales.

Esta serie de actuaciones prejurisdiccionales son reglamentadas e instrumentadas por el CFF y el Reglamento Interno del SAT, es decir, esas actuaciones prejurisdiccionales se rigen por normas tributarias y administrativas, en las cuales los funcionarios del SAT fundan sus actuaciones bajo las instrucciones que otorgan esas normas, entonces existe evidentemente un procedimiento administrativo prejurisdiccional a la denuncia penal.

La fase jurisdiccional surge entonces con la querrela de la propia autoridad tributaria, que es la SHCP, y su culminación dependerá, como se verá, del cariz que tomen las investigaciones, ya que el Código Federal de Procedimientos Penales, en su artículo 2º, establece que es competencia del Ministerio Público Federal llevar a cabo la averiguación previa y ejercer la acción penal.

En este hilo de pensamiento, es erróneo entonces aceptar el expediente administrativo, como si se tratara de informes periciales, dando entrada a las actuaciones prejudiciales, por parte de las autoridades administrativas, que tendrían que ser valorados como datos de prueba, no como pruebas mismas del delito, por la invasión de esferas y violación a los derechos que pudiera producirse, ya que se convierte en una prueba de cargo determinante, casi definitiva.

De este mismo expediente proviene la cuantificación del daño, es decir, el perjuicio en monto que es el bien jurídico tutelado y que ha sido lesionado, por lo cual la cuota tributaria defraudada proviene del mismo, y es un elemento esencial para la responsabilidad en materia penal.

El cuarto problema, deviene precisamente del proceso penal que actualmente se encuentra “administrativizado”

y que la intervención punitiva está alejada de su finalidad de protección de los bienes jurídicos tutelados,

“...tradicionalmente orientada por criterios de lesividad o peligrosidad concreta (principio de ofensividad) y de imputación personal (principio de culpabilidad), y que más bien el recurso a elevadas sanciones penales obedece exclusivamente a consideraciones de gestión sectorial, orientadas por criterios de eficacia recaudatoria” (Peschiera, 2019).

Los esfuerzos de las autoridades administrativas no son el análisis de la lesividad concreta a los bienes tutelados por el derecho penal, sino en función recaudatoria y de afectación estadística, por eso la actividad legislativa es carente en este sentido, porque criminaliza deberes tributarios y contables, que si analizamos la norma contenida en el CFF carecen de entidad lesiva, como los que debe contener los sancionados por el derecho penal.

Es también este carácter mixto de la acción penal que caracteriza al derecho penal tributario, primero, porque la conducta tipificada como delito se encuentra normada en el CFF; segundo, porque los medios de prueba son aportados en el expediente administrativo, la cuantificación del delito, así como la posibilidad de poner fin al procedimiento penal, con la regularización de la deuda tributaria después de haberse cometido el delito.

Aquí cabe mencionar que, aunque el CFF le otorgue a la SHCP la posibilidad de solicitar el sobreseimiento ante el Ministerio Público Federal, sea porque el contribuyente hubiera hecho el pago de los créditos fiscales o bien lo hubiese garantizado, según el criterio de algunos Tribunales Colegiados de Circuito, una cosa es el subsanar el perjuicio al fisco, y otra cosa es la subsistencia de la responsabilidad penal (Véase: “Defraudación fiscal...”, 1993). Podemos entonces concluir que, a ojos de los tribunales colegiados, la materia penal debe estar separada completamente de la administrativa, porque el fin de la materia penal no es recaudar o llevar a cabo el cobro de los tributos, sino sancionar la conducta tipificada como delito.

Por tanto, podemos concluir que la acción en materia penal fiscal, así como el derecho penal tributario, se encuentran completamente dominados por el derecho administrativo, y que a pesar de los esfuerzos de separar en tribunales ambas materias no se ha logrado coordinar o crear un área especializada en las fiscalías que dependa del Ministerio Público Federal, para investigar e instaurar los expedientes que surjan de la posible comisión del delito fiscal.

Prisión preventiva oficiosa del delito fiscal

Para hablar de la política penal tributaria, primero debemos hacer una breve revisión de lo legislado en los últimos seis años, donde se han creado nuevas herramientas de fiscalización, como 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 (Código Fiscal de la Federación, artículos 5-A y 42-B, respectivamente), así como los comunicados de fiscalización que son parte del programa de vigilancia profunda.

Así mismo, se hace referencia a la mencionada iniciativa con proyecto de Decreto por la cual se reformaron y adicionaron 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; de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, y del Código Penal Federal.

Dichas reformas estaban llenas de violaciones constitucionales, las cuales fueron aprobadas y entraron en vigor en el año 2019; fue hasta el 24 de noviembre del 2022 que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) de México, resolvió la Acción de Inconstitucionalidad 130/2019 y su acumulada 136/2019, con base en la resolución de la SCJN, la prisión preventiva oficiosa, como medida cautelar, no sería aplicable para delitos fiscales de contrabando, defraudación fiscal (y equiparables), así como la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, al no considerarse, según la SCJN, como ilícitos cuya gravedad sea una amenaza a la seguridad nacional.

Por otro lado, la SCJN también declaró la invalidez del artículo 2º, párrafo primero, fracciones VIII, VIII Bis y VIII Ter, de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, por establecer la posibilidad de sancionar los delitos fiscales con un tipo autónomo de delincuencia organizada.

En tal virtud, se excluye a la defraudación fiscal y sus equiparables como amenaza a la seguridad nacional, por no ameritar su tratamiento como delincuencia organizada, delito que amerita prisión preventiva oficiosa.

La política penal tributaria, por lo tanto, sugiere un alejamiento de la doctrina internacional y de los tratados internacionales firmados, ya que se asevera que a pesar de las recomendaciones de la CNDH en materia de derechos humanos se hizo caso omiso al respecto, sumándole el ánimo de castigar de forma excesiva a los contribuyentes, por lo que podemos calificarla como represiva, es además notorio que se aleja del modelo del derecho penal y el nuevo sistema de justicia penal implementado en el 2016, por lo

que se hace un breve análisis de por qué dichas iniciativas y reformas aprobadas resultaban violatorias de los derechos humanos:

- a. Seguridad Nacional: La ampliación del catálogo de delitos graves contra la seguridad nacional y de prisión preventiva oficiosa restringe derechos humanos como lo son el derecho a la presunción de inocencia, a la libertad personal y al debido proceso, y su validez constitucional debe interpretarse lo más estrictamente posible; aunque se reconoce la gravedad de los delitos fiscales y el perjuicio que causan a la hacienda pública, no se puede considerar que ese daño, por sí mismo, ponga en peligro de manera directa, actual o inmediata, la integridad, estabilidad o permanencia del Estado mexicano conforme a las pautas señaladas en la ley de seguridad nacional.
- b. Prisión preventiva: No es posible delegar en el legislador ordinario la tarea de ampliar la lista de delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, conforme al artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en una ley secundaria (Ley de Seguridad Nacional y Código Nacional de Procedimientos Penales), 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.
- c. Gravedad del delito fiscal: 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, lo anterior es así ya que no 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 Ley de Seguridad Nacional, la delincuencia organizada es un delito autónomo y complejo, esto es, cuyos elementos de causación gozan de particularidades que otros tipos penales no tienen.

Por lo anterior, podemos decir que el debate a pesar de estar separado en estas dos principales disputas sobre la seguridad nacional y la prisión preventiva oficiosa al delito fiscal, en la acción de inconstitucionalidad ante la SCJN se ponderaron los derechos humanos establecidos en la Constitución, así como fue necesario revisar el tipo penal en el propio CFF, cuyas penas para los delitos elevados a

graves y en contra de la seguridad nacional (contrabando, compraventa de facturas, etc.), solo tienen una pena de 3 a 9 años, por lo que si se les quiere dar relevancia por la afectación económica que guardan, no sería al amparo de disposiciones jurídicas normativas violatorias a los derechos humanos.

Por ello, se concluye mencionando que la política criminal no se reduce a la política penal o el endurecimiento de las penas, sino también a crear medidas que puedan adoptarse en respuesta al comportamiento de los contribuyentes, que deben incluir una serie de medidas para incrementar la cultura tributaria. La política penal tributaria debe fortalecer la sensación de que la ley se está aplicando, es decir, debemos legitimar el sistema tributario: que el gobernado tenga la sensación de que la norma vigente se está aplicando y que los mecanismos recaudatorios y sancionatorios están funcionando.

Derechos humanos y política penal tributaria en México

Es importante comenzar este apartado que analizará los derechos humanos vulnerados por la aplicación de la prisión preventiva oficiosa y por la decadencia de la política penal tributaria que, a raíz de las reformas del 2011, se reconoció en el artículo 1º CPEUM, que los derechos humanos no solo provienen de la Constitución sino también de los tratados internacionales, así mismo, otorga primacía a los derechos humanos. En este sentido, su aplicación resulta obligatoria porque todos los operadores jurídicos deben considerar dentro del catálogo de derechos humanos los reconocidos en el texto constitucional y en los tratados, y por último el principio *pro persona*, el cual obliga a que la interpretación de los derechos humanos se desarrolle favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia.

La libertad personal

El primer derecho humano vulnerado por la prisión preventiva oficiosa es el contenido en el artículo 14 de la Constitución, el cual define a la libertad personal, en que nadie puede ser privado de su libertad, sino es mediante juicio con las formalidades previstas en la ley; por regla general, las detenciones tienen que estar precedidas por una orden de aprehensión, considerando que las detenciones en flagrancia o caso urgente son excepcionales.

Es importante también señalar que la libertad personal ha sido reconocida en el plano internacional como un de-

recho humano en el artículo 9º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como en el artículo 7º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Este derecho humano protege al gobernado de ser detenido de manera ilegal o arbitraria, conlleva que cualquier autoridad deberá hacer saber las razones de la detención, de manera razonable, fundada, así como preservar el derecho a impugnar la legalidad de dicha detención, la transgresión de cualquiera de estos preceptos entrañaría un incumplimiento de las obligaciones internacionales.

La prisión preventiva como límite a la libertad personal

La prisión preventiva es una medida cautelar excepcional, que solo puede decretarse de dos maneras: a petición justificada del Ministerio Público o de oficio (artículo 19 de la CPEUM), y sólo procede cuando otras medidas cautelares no sean suficientes para garantizar la comparecencia del imputado en el juicio, el desarrollo de la investigación, la protección de la víctima, de los testigos o de la comunidad, así como cuando el imputado esté siendo procesado o haya sido sentenciado previamente por la comisión de un delito doloso.

La prisión preventiva debe estar fundada en elementos probatorios suficientes, deben ser específicos y de ninguna manera conjeturas o suposiciones, la base para dictarla es el fin legítimo que persigue, por lo tanto, la prisión preventiva debe regir principios específicos que son máximas del derecho penal, los cuales se enuncian en este apartado:

1. La prisión preventiva es la medida más severa que se puede imponer a una persona acusada de un delito, por lo cual se rige por el carácter de excepcionalidad, está limitada por el principio de legalidad, presunción de inocencia, necesidad y proporcionalidad.
2. La prisión preventiva es una medida cautelar excepcional, ya que la libertad siempre es la regla, mientras que la prisión es la excepción. Esto es así porque las personas que se encuentran en prisión preventiva gozan del derecho a la presunción de inocencia.
3. La prisión preventiva se rige por el principio de necesidad, lo que significa que la prisión preventiva tiene que ser indispensable para conseguir el fin legítimo que ésta persigue. Tiene que haber una relación entre la prisión preventiva y el motivo por el cual se dictó la medida cautelar, de tal manera que la prisión preventiva sólo podrá imponerse cuando

sea el único medio que permita asegurar los fines del proceso penal, después de haberse demostrado que otras medidas cautelares no serán adecuadas para lograr tal fin.

4. Asimismo, la prisión preventiva se rige por el principio de proporcionalidad, lo que implica que el sacrificio inherente a la privación de la libertad no debe ser desmedido en relación a las ventajas que se obtienen mediante la prisión preventiva. Además, se debe evitar que la medida cautelar sea igual o más onerosa que la pena que sería recibida en caso de que se determine la responsabilidad penal de la persona imputada.
5. Así, la prisión preventiva está sujeta a una duración o plazo razonable, ya que mantener la privación de la libertad de una persona más allá de lo necesario equivaldría a imponer una pena anticipada.
6. La duración de la prisión preventiva no puede establecerse en forma abstracta, sino que tiene que ser estudiada con base en las particularidades del caso en concreto. Para asegurar que la prisión preventiva no exceda el plazo razonable, ésta tiene que estar sujeta a una revisión periódica ya que no debe mantenerse si han dejado de existir las razones que hayan motivado su adopción.
7. La prisión preventiva debe ser uno de los últimos recursos a los que debe acudir el derecho penal (Acción de inconstitucionalidad, 2021).

En conclusión, la prisión preventiva no puede ser una regla general, es la medida más severa del derecho penal y ciertamente no se encuentra justificada para los delitos fiscales, al hacer el análisis de los fines que persigue, se impone esta medida como un mecanismo de prevención del delito fiscal, medida que de ninguna manera puede ser utilizada con el ánimo de persuadir a los contribuyentes, cuyo límite de dicha imposición es el monto de lo defraudado fiscalmente.

La presunción de inocencia

El derecho humano de presunción de inocencia fue vulnerado por la prisión preventiva oficiosa establecida en contra de los delitos fiscales, ya que este derecho protege al gobernado y su inocencia, hasta que su responsabilidad sea debidamente demostrada, y que medie sentencia firme ante tribunales previamente establecidos.

Este principio fundamental del derecho penal exige aspectos formales sobre el enjuiciamiento penal, porque en

su fase procesal se debe cuidar que cada acto carezca de pronunciamientos de culpabilidad a quien se encuentra en juicio, entonces, existe un control constitucional frente a los operadores del sistema, así como un aspecto subjetivo en el cual se debe construir una sentencia con pruebas adecuadas y plenas para la aplicación de cualquier pena.

La presunción de inocencia, además, implica que puedan seguir su proceso penal en libertad, ya que no existe aún una sentencia en contra que haya determinado su culpabilidad, por lo tanto, se protege este derecho humano al evitar coartar la libertad del imputado.

El deber de motivación exhaustiva de las resoluciones judiciales

Este principio fundamental del derecho penal se vio vulnerado, porque de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, que contiene el derecho humano al debido proceso legal, que se refiere a aquellas formalidades esenciales de procedimiento, y que va de la mano del artículo 16 constitucional, relativo a la obligación de las autoridades de fundar y motivar sus actos, derechos humanos por los cuales el juzgador está obligado a analizar y estudiar los preceptos jurídicos antes de expedir cualquier resolución o la emisión de un acto que afecte la esfera jurídica de cualquier persona, la cual no fue respetada, por no existir un análisis de la autoridad antes de la emisión de la prisión preventiva oficiosa por la comisión del delito fiscal.

El control judicial previo de las medidas cautelares

El último de los principios fundamentales del derecho penal violado, es esta máxima que protege la libertad personal, que es la obligación que tienen las autoridades judiciales de que exista una revisión judicial sobre aquellos actos que se generan en un procedimiento penal y que deben emitirse cada uno de ellos en concordancia con la protección de los derechos humanos, este control judicial está asociado al rechazo que debe existir sobre la arbitrariedad, por lo que exige un análisis objetivo, ya que funge como mecanismo de materialización del principio de igualdad procesal, propio de un sistema penal acusatorio y de un Estado constitucional de derecho.

Conclusiones

Primera. Podemos concluir que el derecho penal tributario ha sido burlado por distintas violaciones a los derechos humanos, pero también a los principios fundamentales del derecho penal, como lo es el principio de intervención mínima y de subsidiariedad o última *ratio* del derecho penal, porque en primer lugar la acción punitiva solo debería de utilizarse en último lugar, cuando el estado de derecho así lo demande, es decir, ante el fracaso de cualquier otro medio coercitivo para hacer valer la ley, y en segundo lugar, por la invasión de facultades y esferas jurídicas por la participación que gozan los funcionarios tributarios administrativos en el proceso penal tributario.

Segunda. La política penal tributaria debe ser estructurada de forma paralela al derecho penal y los derechos humanos contenidos en las distintas disposiciones que son el marco jurídico nacional, en atención a los principios constitucionales y convencionales particulares de cada materia, porque lo que no es válido es legislar bajo la argucia de querer recaudar a costa de violentar la justicia; los delitos fiscales no deben ser considerados delitos de seguridad nacional; la seguridad nacional comprende la paz nacional, su independencia, su gobierno y el estado de derecho, es decir, que por su propia naturaleza causaría afectación a un país en la estructura que lo define como Estado soberano e independiente.

Tercera. Por regla general la prisión preventiva oficiosa debe ser 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. Por ello es violatoria de los derechos humanos la actividad legislativa que vio justificado ampliar el catálogo de delitos en contra de la seguridad nacional para justificar la imposición de la prisión preventiva.

Lo resuelto por la SCJN solo nos da norte de la política penal tributaria aplicada en el presente sexenio, la cual es restrictiva y violatoria a los derechos humanos.

Cuarta. La política criminal tributaria debería de asegurar que los medios para prevenir el delito busquen dotar a los contribuyentes de herramientas para cumplir de forma correcta y eficaz sus obligaciones fiscales, no el tipificar y sancionar de manera excesiva las conductas punibles contra la hacienda pública, en tal virtud, se deberían analizar las propuestas que contenía la iniciativa con la cual se reformó el Código Penal Federal, en la cual se introdujo la prisión

preventiva oficiosa, ya que dentro de las propuestas se establecía la creación, dentro del Senado de la República, del Observatorio Legislativo de la Elusión y Evasión Fiscales, el cual daría seguimiento a los temas relacionados con los delitos fiscales y sus disposiciones, y supervisaría la correcta aplicación de los derechos humanos en materia tributaria.

Bibliografía

- Aguado, P. M. (2022). Redistribución de la riqueza y delito tributario. *Estudios Penales Criminológicos*, 16.
- Alvarez, S. V. (2010). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.
- Alvarez, S. V. (2012). *Derecho Fiscal*. Mexico: Oxford.
- Asua, L. J. (2009). *Lecciones de Derecho penal*. México: Harla.
- Beccaria. (2005). *Tratado de los delitos y las penas*. México: Porrúa.
- Bernal, E. P. (2007). *Manual de Derecho Constitucional*. Texas: Editorial Porrúa.
- Burgoa, I. (1954). “*Las garantías individuales*”. México: Ed. Porrúa.
- Burgoa, I. (1954). *Las garantías individuales*. México: Ed. Porrúa.
- Campos, G. S. (2006). De la doble sanción a los delitos fiscales. En J. J. Martínez, *Principios de derecho penal* (pág. 56). Mexico: Editores Angel.
- Campos, R. G.-S. (1995). *Los Delitos Fiscales*. México: Pereznieto, Editores.
- Castillo, J. M. (2019). *Regularización Tributaria como política fiscal de recaudación, su relación con la política criminal del estado*. Perú: Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco.
- Cavero, P.G. (2016). La responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Revista Universidad externado de Colombia*, 18.
- Cerezo, M. L. (1997). “*Derecho Fiscal represivo*”. México: Porrúa.
- Cerezo, M.L. (1997). *Derecho fiscal represivo*. Mexico: Porrúa.
- Defraudación fiscal, Delito de. la corrección autorizada por el código tributario no exime de responsabilidad al infractor. Amparo directo 318/93. (Tercer tribunal colegiado del segundo circuito, 9 de junio de 1993).
- Devesa, J. M. (2015). *Tratado de derecho penal*. Madrid, España: Dialnet.
- Espinar, Z. (2010). *Fundamentos del derecho penal*. Madrid: Tirant.
- Favela. (1996). *Garantías Constitucionales del Proceso*,. México: Mc. Graw-Hill quinta edición.

- Fix-Zamudio, J. L. (2004). Derechos Humanos en la Jurisprudencia Mexicana. En R. G. Treviño, *La seguridad Jurídica* (pág. 324). México: CNDH.
- Fraga, G. (1975). *Derecho Administrativo* (Décimo Sexta Edición ed.). México, : Porrúa.
- Gonzalez, E. G. (2005). *Derecho Tributario Vol 5* . Salamanca: Salamanca.
- Granados, L. P. (2010). *Secreto Fiscal*.
- Humanos, C. N. (26 de Junio de 2011). SCJN. Obtenido de SCJN: http://stj.col.gob.mx/dh/descargables/pdf_seccion/sistemas_5_2_1.pdf,
- Humanos, C. N. (2018). CNDH México. Obtenido de <https://www.cndh.org.mx/palabras-clave/2782/prision-preventiva-oficios>
- Isidro, M. I. (1979). “*Estudio sobre garantías individuales*”. México: Ed. Porrúa.
- Jurisprudencia, Novena Época, tomo IV, Segunda Parte (Tribunales Colegiados de Circuito 24 de Junio de 1996).
- López, M. A. (2010). *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*. México: Editorial Porrúa.
- Martínez, J. J. (2006). *Principios de derecho penal*. México: editores Ángel .
- Olivé, J. C. (2015). El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Penal México*, 19.
- Olivé, J. C. (2019). Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador en materia penal tributario, con referencias al sistema Español. *Revista Penal México*, 16.
- Orihuela, I. B. (2000). *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*. México Distrito Federal: Porrúa.
- Orihuela, I. B. (2003). *Las Garantías Individuales*. México: Porrúa.
- Peña, F. P. (2000). *Derecho Penal*. Barcelona: Claraso.
- Puig, S. M. (2017). *Derecho Penal*. Argentina: Process.
- Rincón, J. S. (1989). *Sanciones administrativas*. Bolonia: Real colegio de España.
- Rosal, M. C. (2019). *Derecho Penal*. Dialnet.
- Roxin, C. (1998). “*El desarrollo del derecho penal en el siguiente siglo*”. Lima: Indemsa.
- Roxin, C. (2014). “Fundamentos político-criminales y dogmáticos del Derecho penal”. (pág. 27). Lisboa, Portugal: Universidad Pablo de Olavide.
- Sánchez, J. M. (2017). La evolución ideológica de la discusión sobre “la responsabilidad penal” de las personas jurídicas. *Dialnet*, 20.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 3, Tesis I. 5º. C. 67 C(10º) Pagina 1745, Numero de Registro 2004353 Materia: Civil. (Tribunales Colegiados de Circuito Agosto de 2013).
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tesis: I.50.C.72 C (10a.) Décima Época 2004359 5 de 5Amparo directo 740/2010. Spectrasite Communications, Inc. 1. Unanimidad de votos. (SCJN, Quinto Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito. 15 de Diciembre de 2013).
- Tena, F. C. (2017). *Lineamientos elementales del derecho penal*. México.
- Treviño, R. G. (2004). *Los Derechos Humanos en la Jurisprudencia mexicana*. Mexico : editorial CNDH .
- UNAM. (Julio de 2014). *Investigaciones de la UNAM 2007*. Obtenido de Investigaciones de la UNAM 2007: <http://info4.juridicas.unam.mx/const/tes/8/20/9649.htm>
- Vabres, H. D. (2000). *El derecho penal*. Cambridge: Cambridge University.
- Valle, A. C. (1992). *Garantías Constitucionales y Amparo en materia penal*. México: Duero.
- Villanueva, R. P. (2019). *La autoría y la participación*. Obtenido de UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/44/12.pdf>
- Weiged, H.-H. J. (2016). *Tratado de derecho penal*. Cologne, Alemania: Instituto Pacífico. Obtenido de <https://proyectozero24.com/wp-content/uploads/2021/09/Jes-check-2014-Tratado-Derecho-Penal.-Parte-General.-Vol-umen-I.pdf>
- Wiarco, O. A. (2004). *El delito de defraudación fiscal*. Mexico: Porrúa.



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS