

La inclusión de garantías del Derecho Penal en el Derecho Fiscal sancionador

Una propuesta *mutatis mutandis*

Mtro. Franklin Martín Ruiz Gordillo,
Socio Director de Legal Compliance
and Business Integrity



Abogado postulante especialista en materia fiscal, penal fiscal, prevención de lavado de dinero y *compliance*.
Cuenta con más de 12 años de experiencia.

INTRODUCCIÓN

Junto al poder punitivo (la potestad de perseguir y castigar conductas que atentan contra el ordenamiento jurídico, a fin de asegurar el funcionamiento de la sociedad), el poder tributario (la potestad de imponer tributos y de exigir su pago, con el objetivo de garantizar el funcionamiento de la sociedad) se encarna como uno de los pilares más importantes sobre los cuales yace el Estado moderno y su carácter impositivo. En efecto, la relación entre el poder punitivo y el poder tributario siempre ha sido estrecha, ya que ambos son

manifestaciones del poder absoluto del Estado, necesarios para su sostenimiento.

RELACIÓN ENTRE EL PODER PUNITIVO Y EL PODER TRIBUTARIO

De esta forma, no es de extrañar que, en ambos poderes, se presenten diversas prácticas abusivas, irregulares o arbitrarias de parte de las autoridades (penales o fiscales) con una sistematicidad singular, trayendo como consecuencia una serie de molestias, incertidumbres y afectaciones a los derechos de las personas, sea de las personas

imputadas o víctimas, o de las personas contribuyentes.

De allí la preocupación constante de contrarrestar ambos poderes a través de diferentes medidas que eviten su desbocamiento, siendo el Derecho Penal y el Derecho Fiscal, con sus ramas procesales y sus relaciones con lo constitucional y lo jurisdiccional, los encargados de establecer límites claros y precisos en la legislación y jurisprudencia: definiendo de manera específica las conductas sancionables y los tributos exigibles y evitando interpretaciones ambiguas; garantizando una serie de principios a observar por las autoridades en los procesos de aplicación de sanciones y tributos; respetando y protegiendo los derechos fundamentales de las personas; así como previendo mecanismos de supervisión y control para asegurar, precisamente, que la aplicación del poder punitivo y tributario se realice de conformidad con la ley y los principios referidos.

En la actualidad, tal inquietud ha tomado especial relevancia para el Derecho Fiscal, sobre todo, para su parte sancionadora o en relación con el Derecho Penal, pues, por un lado, las conductas fiscales que se criminalizan y se persiguen penalmente, atribuyéndoles una pena privativa de la libertad, se han visto incrementadas en los últimos años y, por otro, es cada vez más evidente la intención por implementar una política de mano dura (Derecho Penal del enemigo) respecto a aquellas personas físicas o morales o unidades económicas que incumplan con sus obligaciones fiscales.

En este mismo sentido, piénsese en la evolución de la política criminal contra el

fraude fiscal que pasó de la pura simulación –primero, al subsumirlo al genérico fraude establecido en los Códigos Penales de 1871, 1929 y 1931 y, después, a congelar su previsión en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal de 1947– a su criminalización primaria y secundaria desde finales de los años noventa –se aplicó una mayor penalidad y diversas calificativas– y de esta a su endurecimiento en 2019, cuando por medio de un decreto se elevó la defraudación fiscal a una cuestión de delincuencia organizada que atentaba contra la seguridad nacional; cuestión que, afortunadamente, fue declarada inválida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lejos de copiar lo negativo, el Derecho Fiscal debiese empezar a incluir el gran desarrollo de garantías y derechos que subyace al Derecho Penal a través de la locución latina *mutatis mutandis*, que significa “cambiando lo que se debía cambiar” y es utilizada cuando hay cambios en leyes, reglamentos o normativas que tienen o deberían tener efecto en otras.

INCLUSIÓN DE GARANTÍAS PENALES EN EL DERECHO FISCAL

Las Reformas Constitucionales de 2008 en materia penal y de 2011 en materia de derechos humanos son una buena base para comenzar esta propuesta de inclusión en un ámbito como el fiscal, en el que por mucho tiempo se negó incluso la existencia misma de los derechos tributarios, históricamente limitados a aquellas máximas de tributación de Adam Smith, quien, en su obra clásica *La riqueza de las naciones* de 1776, postuló la racionalidad de la función tributaria a

partir de los principios de legalidad, justicia, certidumbre, comodidad y economía.

Tómese, por ejemplo, el derecho a la presunción de inocencia que, con el nuevo sistema de justicia penal de corte acusatorio, es uno de los cambios más importantes –antes, en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no figuraba esa presunción *juris tantum*, como tampoco en el Código Penal Federal ni en el Código Federal de Procedimientos Penales–. En términos sencillos, implica pasar del “eres culpable hasta que se demuestre lo contrario” al “eres inocente hasta que se demuestre lo contrario”, con sus correspondientes efectos legales. Regulada en varias convenciones y en la Constitución, la presunción de inocencia es, al mismo tiempo, un derecho (de audiencia y justo juicio), garantía (protección a la integridad y, en su caso, la libertad del imputado) y principio jurídico (carga de la prueba compete a la acusación).

Pese a lo anterior, la presunción de inocencia no existe en el Derecho Fiscal, al menos no en la misma naturaleza que en el mundo jurídico penal. Lo más similar pudiese ser el principio de buena fe, previsto en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que obliga a la autoridad tributaria a percibir al contribuyente como un sujeto que tiene siempre el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes, por lo que corresponderá a la autoridad tributaria demostrar lo contrario. La razón de tal cuestión es que en los procedimientos del ámbito fiscal se busca verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias y la veracidad de la información

presentada por las personas contribuyentes, sin tratarse de situaciones donde se impongan penas o sanciones penales.

Así, si bien la autoridad fiscal puede aplicar presunciones establecidas por la ley (principios de legalidad, audiencia, defensa, debido proceso y derecho de impugnación) para determinar la responsabilidad del contribuyente, no tiene que aplicar estrictamente el principio de presunción; una cuestión, incluso, corroborada por los tribunales a través de la tesis aislada 1.a.CCCXCI/2015 (10a.), para quienes las facultades de comprobación de las autoridades fiscales no se rigen por el principio de presunción de inocencia.

COMENTARIO FINAL

Como resultado, las autoridades fiscales sancionan a contribuyentes por una “presunta” conducta que aún no ha sido definida o que todavía no ha sido declarada de manera definitiva (contribuyente como sospechoso), tal y como sucede con el procedimiento de una Empresa que Factura Operaciones Simuladas, donde por simples errores administrativos, el contribuyente puede ser catalogado como potencial vendedor de factura. Y si bien este cuenta con un plazo para presentar pruebas, al ser la misma autoridad quien realiza la valoración de las mismas, resulta ilógico que contradiga sus propias determinaciones, lo que implica una violación a otro principio importante, insertado con la mencionada Reforma Penal, tal cual es la imparcialidad y la separación de funciones de las autoridades que investigan, acusan, supervisan, controlan y sentencian. •