

## IUS PUNIENDI E INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS FISCALES

*Alberto del Río Azuara*

En 1999, se reformó el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación para establecer la imposibilidad de sustituir o conmutar las penas o sanciones a los sentenciados por diversos delitos fiscales. Este hecho, cuestionable de por sí, se vio agravado por la circunstancia de que el legislador nunca expresó los motivos de su decisión en la iniciativa de reforma correspondiente. Para este abogado postulante en materia penal, el dinamismo de la legislación fiscal no debe servir de pretexto para contaminar las descripciones típicas contenidas en la misma, por lo que a su consideración esta decisión del Poder Legislativo no sólo va en contra de lo prescrito en el artículo 16 constitucional sino de diversos principios contenidos en los tratados internacionales.

Aunque la realidad mexicana se empeña en hacer parecer lo contrario, el Derecho Penal está encauzado por un conjunto de principios fundamentales que constituyen un límite al *ius puniendi* que tiene el Estado, consignados desde 1789 en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y en varios instrumentos de Derecho Internacional. Las normas punitivas contenidas en la legislación tributaria mexicana no deben tomar otro rumbo: el Constituyente nos quiso libres, porque sabía que es más relevante el combate a la impunidad y la reparación del daño que mantener en prisión al transgresor.

## PRINCIPIO DE DIGNIDAD DEL SER HUMANO

Éste es el principio más importante que debe de respetar el Estado en ejercicio de su potestad punitiva, porque implica la prohibición de instrumentalizar al ser humano para efectos jurídico-penales, y desterrar sanciones punitivas que riñan con su dignidad. Este axioma implica dos ideas: por un lado, la autonomía ética del ser humano, conforme a la cual el Estado no puede ejercer tutela alguna sobre el individuo, dado que todos los hombres nacen libres e iguales —y es obligación del Estado dignificarlos—; y por el otro, el respeto a la integridad individual, de tal manera que el legislador no debe imponer penas que atenten contra la dignidad de la persona, quedando prohibidos los tratos crueles, inhumanos y degradantes; las coacciones, las torturas; las penas privativas de la libertad de duración excesiva y la pena de muerte. No debemos olvidar que la función de la pena privativa de libertad es la rehabilitación del sentenciado y no condenarlo a la antisocialidad, que es lo que conlleva una prisión excesiva.

Este principio es reconocido en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo preámbulo se establece que: “La libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana”; así como en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, cuyo artículo 5 determina: “Derecho a la integridad física. 1. Toda persona tiene derecho a que se respete su integridad física, psíquica y moral. 2. Nadie debe ser sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes. Toda persona privada de libertad será tratada con el respeto debido a la dignidad inherente al ser humano. 3. La pena no puede trascender a la persona del delincuente [...]. 6. Las penas privativas de libertad tendrán como finalidad esencial la reforma y la readaptación social de los condenados”.

Además el artículo 7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su parte conducente, determina: “nadie será sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes. En particular, nadie será sometido sin su libre consentimiento a experimentos médicos o científicos [...]”; y en el artículo 10.1 establece: “toda persona privada de la libertad será tratada humanamente y con el respeto debido a la dignidad inherente al ser humano”.

## PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LA LEY

La idea de igualdad implica un trato igual para los casos iguales y uno desigual para los que son diferentes. No se trata del derecho a ser igual, sino del derecho a ser tratado igual en situaciones análogas. Este principio está reconocido en el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que establece: “Derecho a la protección de la ley sin discriminación. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley; a este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

Por su parte, el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra este principio en el artículo 8.2, al determinar: “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.

## PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

A este principio se le conoce también como prohibición de exceso, proporcionalidad de medios o proporcionalidad de la injerencia. En sentido amplio, significa que las medidas privativas o restrictivas de derechos se encuentren previamente en la ley, y que sean precisas para alcanzar los fines legítimos previstos dentro de una sociedad democrática.

Este apotegma tiene dos clases de exigencias: i) extrínsecas: sólo los órganos judiciales son los constitucionalmente llamados a garantizar, de forma inmediata, la eficacia de los derechos, y en su potestad queda la decisión en torno a la proporcionalidad de las medidas limitativas de los mismos (decisión que debe estar fundada y motivada); ii) intrínsecas: toman en consideración la actuación estatal en el caso concreto, y están regidas por tres criterios:

1. El “criterio de idoneidad”, conforme al cual la sanción debe ser eficiente para alcanzar el fin perseguido.

2. El “criterio de necesidad”. La proporcionalidad se mide en función de su necesidad, de donde surge el postulado de intervención penal mínima, lo que obliga a los órganos del Estado a aplicar las medidas que sean suficientemente aptas para la satisfacción del fin perseguido, que es la protección eficaz de los bienes jurídicos, pero menos lesivas para los derechos de los ciudadanos.

Por ello, la intromisión penal debe ser la mínima posible, de manera que el legislador está obligado a la máxima economía a la hora de crear los delitos en la ley, y el juez a imponer las sanciones sólo cuando ello sea estrictamente indispensable, debiendo buscar primero las medidas no privativas de libertad, ya que la prisión sólo debe aplicarse cuando se lesionan gravemente los bienes jurídicos más importantes;

3. El “criterio de proporcionalidad”, en sentido estricto, consiste en verificar si la sanción se encuentra en una relación adecuada, justa, razonable con el fin perseguido, de donde se infiere que si la pena resulta excesiva, la medida deberá considerarse inadmisibles, aunque satisfaga el resto de presupuestos y requisitos derivados del principio de proporcionalidad. Este principio está consagrado en el artículo 12.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos al establecer: “Los derechos antes mencionados no podrán ser objeto de restricciones salvo cuando éstas se hallen previstas en la ley, sean necesarias para proteger la seguridad nacional, el orden público, la salud o la moral pública o los derechos y libertades de terceros, y sean compatibles con los demás derechos reconocidos en el presente Pacto”.

#### PRINCIPIO DE LA JUSTIFICACIÓN TELEOLÓGICA DE LA PENA

Cuando el Estado por medio del juez impone al transgresor de la ley una sanción penal, lo hace —entre otros fines— buscando la readaptación del delincuente por medio de la educación y la capacitación para el trabajo. Ésta es una decisión de política criminal que el Estado está obligado a ejecutar. Esta exigencia es de tal trascendencia que si la imposición de las penas la hace el juzgador sin tomar en cuenta lo que establece a este respecto el artículo 18 constitucional, los dere-

chos fundamentales de los ciudadanos peligrarían y la seguridad jurídica se vería seriamente menoscabada.

Además, el Estado no puede contentarse con la mera tarea de perseguir las conductas punibles, sino que está obligado a velar por la realización de la justicia material a través de la imposición y ejecución de sanciones equitativas adecuadas al hecho cometido. En otras palabras, un Estado de Derecho no debe causar un mal al infractor, sino velar por su readaptación, su resocialización, su reeducación cuando ello sea posible y no se afecten sus derechos fundamentales, de tal manera que pueda llevar en el futuro una vida sin cometer delitos y reincorporarse al seno de la sociedad.

La teleología asignada a la represión penal es mixta, tanto preventiva como “retribucionista”, pero dentro de un Estado social y democrático de Derecho sólo se podrá pensar en una represión humanitaria, democrática, proporcionada, razonable, lo que como consecuencia acarreará el rechazo de las sanciones crueles, inhumanas, degradantes, derivadas de concepciones autoritarias que buscan cosificar al ser humano y desconocer su naturaleza de ser racional. La ferocidad punitiva en materia de privación de libertad contradice las miras resocializadoras y de readaptación social de los penados, que la Constitución abandera en su artículo 18, quebrantando los principios de los que parte.

#### PRINCIPIO DE LESIVIDAD DE BIENES JURÍDICOS

El “principio de lesividad” consagra como limitante material, el ejercicio de la potestad punitiva del Estado, el postulado de necesaria lesividad del bien jurídico, de la afectación a bienes jurídicos y del daño social por ello, el cual se sintetiza en el aforismo liberal: ‘no hay delito sin daño’, lo que equivale a la no existencia de conducta punible sin daño o amenaza real para el bien jurídico tutelado (*nulla necessitas sine injuria*), pues la finalidad del Derecho Penal no es defender ideas morales o políticas, ni patrocinar actividades sociales concretas. En otras palabras, la intervención punitiva sólo es válida en relación con conductas que tengan trascendencia social y que afecten las esferas de libertad ajenas, sin que le sea permitido castigar comportamientos contrarios a la ética, porque estaría invadiendo la esfera de la moral.

La doctrina penal contemporánea —comprometida con una concepción minimalista— reclama la no criminalización de aquellos comportamientos que no lesionen efectivamente ni amenacen el bien jurídicamente tutelado por la ley penal, con lo cual se descarta la punición de los llamados tipos de peligro abstracto, por considerarla contraria al principio de lesividad.

La función del Derecho Penal es tutelar los bienes o valores que, por su importancia, el legislador considera intereses merecedores de especial protección, sean de carácter individual o colectivo. Pero el delito, además de lesionar bienes jurídicos (desvalor de resultado), implica también un atentado contra valores ético-sociales predominantes en una comunidad dada y en un momento histórico determinado (desvalor de la acción). Ambos elementos conforman el delito, aunque la prioridad la tiene el bien jurídico sobre los valores ético-sociales. El principio de lesividad es, sin duda, uno de los artífices del moderno Estado de Derecho y es bastión de un Derecho Penal mínimo, garantista.

#### LAS REFORMAS AL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL LA FEDERACIÓN

El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1998 señalaba:

*Para que proceda la condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

El referido artículo fue reformado para quedar de la siguiente manera:

*No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104, 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones*

dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De la lectura de ambos artículos se desprende que la reforma consistió en la imposibilidad de sustituir o conmutar sanciones en algunos supuestos. Mientras que el precepto original sólo exigía para la procedencia de la sustitución o conmutación de sanciones (sin importar de cuál delito fiscal se tratara), además de los requisitos previstos en el Código Penal Federal, la comprobación del pago o garantía de los adeudos fiscales a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el artículo actual determina la improcedencia de la sustitución o conmutación de las sanciones o de cualquier otro beneficio a los sentenciados por (algunos) delitos fiscales, en los supuestos contenidos en los artículos 102<sup>1</sup> y 105 fracciones I a IV,<sup>2</sup> cuando les corres-

<sup>1</sup> Este artículo señala: “Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse. II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito. III. De importación o exportación prohibida. También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello. No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del artículo 103 de este Código, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y de comercio exterior”.

<sup>2</sup> “Artículo 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien: I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación este prohibida. II. (se deroga). III. (se deroga). IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido”.

pongan las sanciones previstas en las fracciones II y III, segundo párrafo, del artículo 104;<sup>3</sup> 108<sup>4</sup> y 109<sup>5</sup> cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal,

<sup>3</sup> “Artículo 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión: [...]

“II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$500,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$750,000.00. III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el ejecutivo federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión”.

<sup>4</sup> “Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

“El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes: I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00. II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00. III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$750,000.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

“El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por: a) Usar documentos falsos. b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces. c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan. d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros. e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas. f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan. g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones. Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad, no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión



es decir, niega el beneficio a los sentenciados por esos delitos, prohibición que antes no existía.

Y por si ello fuera poco, el legislador, en la iniciativa que dio origen a la modificación del artículo comentado, no expresó los argumentos que lo llevaron a tomar esa decisión, por virtud de la cual las personas que cometieran los delitos a que hace referencia dicho precepto, no tendrían —como antes— el derecho a los beneficios de sustitución y conmutación de las sanciones que contemplaba el texto previo, limitándolos ahora dentro de supuestos delictivos de la misma naturaleza, e incluso dentro del mismo rango de punibilidad. Al no haberlo hecho, el aumento de sanciones o disminución de beneficios introducidos desde 1999 en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, deviene necesariamente inconstitucional. Así lo resolvió recientemente, en histórica sentencia,<sup>6</sup> un tribunal colegiado en resolución que ha quedado firme.

notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales. Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales”.

<sup>5</sup> “Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la ley del impuesto sobre la renta. II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. VI. (derogada) VII. (derogada). No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales”.

## CONCLUSIÓN

El legislador como autoridad tiene obligación de fundar y motivar sus decisiones, lo que en el caso concreto no pasó, violando con ello lo señalado por el artículo 16 de la Constitución Política, por lo que la referida reforma es inconstitucional. Por otro lado, suponiendo sin conceder que el legislador hubiera dado cumplimiento a lo preceptuado en dicho numeral constitucional, fundando y motivando la razón de la modificación al precepto en comento, en atención a que se trata de un delito patrimonial en donde lo más importante es la reparación del daño, no se justifica el impedimento para conceder condena condicional, la sustitución o la conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, si se comprueba que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El argumento que generalmente se esgrime para aumentar las penas o disminuir los beneficios es el acrecentamiento en el índice de comisión de uno o varios delitos. Sin embargo, la solución no está en el aumento de penas, sino en la eficiencia y eficacia del órgano de procuración de justicia para realizar consignaciones bien fundadas y obtener el máximo de sentencias condenatorias, con lo que los índices de criminalidad disminuyen. Además de lo anterior, los principios descritos líneas arriba, regulados en los tratados internacionales que México ha suscrito y ratificado, son ley vigente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y, en consecuencia, obligan al legislador a acatarlos.

Se insiste: para emitir una ley el legislador debe ajustarse a los lineamientos establecidos por la Constitución y los tratados internacionales, por ser jerárquicamente superiores a la legislación secundaria, como lo es el Código Fiscal de la Federación. El dinamismo de la legislación fiscal en el ámbito administrativo no debe contaminar las descripciones típicas contenidas en aquella ley especial. En el caso que nos ocupa, al reformar el código tributario federal el legislador tenía obligación de respetar los principios de dignidad del ser humano, igualdad ante la ley, proporcionalidad, justificación teleológica de la

<sup>6</sup> Sentencia dictada por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Circuito con sede en Villahermosa, Tabasco, el 1 de febrero de 2007, en el amparo directo 690/2006.

pena y lesividad de bienes jurídicos y, en consecuencia, debió fundar y motivar dentro de dicho marco su propuesta de modificación legislativa.

Si bien la inconstitucionalidad de las reformas de 1998-1999 al artículo 101 del Código Fiscal de la Federación debe ser reclamada mediante el amparo para cada caso en particular —con posibilidad de obtener la protección de la Justicia de la Unión, como ha quedado claro—, el gobernado permanecerá en estado de indefensión mientras no se modifique nuevamente dicho artículo, dadas las dificultades de tiempo y efectos que el planteamiento de dicha inconstitucionalidad conlleva en la secuela procesal penal-fiscal mexicana.