

2 Gm. No 379



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

LOS ILICITOS RELACIONADOS
CON EL REGISTRO FEDERAL
DE CONTRIBUYENTES

TESIS

Que para obtener el Título de:
LICENCIADO EN DERECHO

presenta:

Virginia Petriz Herrera

México, D. F.

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

INTRODUCCION

Pag.

CAPITULO I

LAS OBLIGACIONES FISCALES.....	1
1.1 Obligación Fiscal.....	1
1.1.1 Sujeto Activo.....	7
1.1.2 Sujeto Pasivo.....	8
1.1.3 Objeto de la Obligación.....	10
1.2 Obligaciones Sustantivas.....	11
1.3 Obligaciones Formales.....	16
1.3.1 Obligaciones de Hacer.....	17
1.3.2 Obligaciones de No Hacer.....	18
1.3.3 Obligaciones de Soportar o Tolerar.....	19

CAPITULO II

CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES....	21
2.1 El Incumplimiento.....	21
2.1.1 Características del Incumplimiento.....	21
2.1.2 El Incumplimiento del Responsable Solidario.....	24
2.2 El ilícito Fiscal.....	24
2.3 La Infracción Fiscal.....	31
2.3.1 Clasificación de Infracciones.....	34
2.3.2 Medidas Coercitivas por Incumplimiento.....	38
2.4 El Delito Fiscal.....	41
2.4.1 Concepto.....	42

2.4.2	Clasificación de delitos	44
2.4.3	Ilícitos Mixtos o Ambivalentes.....	45

CAPITULO III

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL ILICITO.....	50
3.1 Conducta.....	50
3.1.1 Presupuestos de la Conducta.....	51
3.1.2 Manifestación de la Voluntad.....	54
3.1.3 Resultado.....	55
3.1.4 Nexo Causal.....	56
3.1.5 Aspecto Negativo: Ausencia de Conducta.....	57
3.2 Tipicidad.....	59
3.2.1 Elementos Generales del Tipo.....	60
3.2.2 Elementos Especiales del Tipo.....	61
3.2.3 Aspecto Negativo: Atipicidad.....	62
3.3 Antijuridicidad.....	63
3.3.1 Concepto.....	63
3.3.2 Aspecto Negativo: Causas de Justificación.....	64
3.4 Imputabilidad.....	68
3.4.1 Concepto.....	68
3.4.2 Aspecto Negativo: Inimputabilidad.....	69
3.5 Culpabilidad.....	71
3.5.1 Formas de la Culpabilidad.....	72
3.5.2 Aspecto Negativo: Inculpabilidad.....	74
3.6 Punibilidad.....	76

3.6.1 Concepto.....	76
3.6.2 Aspecto Negativo: Excusas Absolutorias.....	78

CAPITULO IV

LAS OBLIGACIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO FEDERAL DE -- CONTRIBUYENTES.....	79
4.1 Solicitar la Inscripción.....	79
4.1.1 Las Personas Morales Residentes en México.....	79
4.1.2 Las Personas Físicas.....	81
4.1.3 Personas Residentes en el Extranjero.....	83
4.1.4 Las Personas que efectuen los pagos de los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un - Servicio Personal Subordinado.....	84
4.1.5 Las Personas Físicas que Obtengan Ingresos por la - Prestación de un Servicio Personal Subordinado... ..	84
4.2 Presentación de Avisos.....	85
4.2.1 Cambio de Nombre, denominación o Razón Social....	86
4.2.2 Cambio de Domicilio.....	88
4.2.3 Alta, Aumento, Disminución o Baja de Obligaciones.	90
4.2.4 Liquidación o Sucesión.....	93
4.2.5 Cancelación en el Registro Federal de Contribuyen- tes.....	95
4.2.6 Apertura o Cierre de Establecimientos o Locales..	97
4.3 Obligación de los Fedatarios Públicos.....	98
4.4 Utilizar una Clave de Registro.....	99

4.5	Manifiestar Datos Verídicos.....	103
-----	----------------------------------	-----

CAPITULO V

LOS ILICITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CON		
	TRIBUYENTES.....	104
5.1	Infracciones relacionadas con el Registro.....	104
5.1.1	No solicitar la Inscripción en el Registro.....	104
5.1.2	No Presentar solicitud de Inscripción a nombre de un Tercero.....	111
5.1.3	No Presentar los Avisos correspondientes.....	115
5.1.4	No citar la clave de Registro o hacerlo erróneamente.....	119
5.1.5	Autorizar Actas constitutivas sin cumplir con los requisitos legales.....	124
5.2	Delitos relacionados con el Registro.....	129
5.2.1	Omita solicitar su Inscripción o la de un Tercero en el Registro.....	130
5.2.2	No rendir los informes al Registro o hacerlo con falsedad.....	136
5.2.3	Usar más de una clave de Registro.....	141
5.2.4	Atribuirse como propias actividades ajenas.....	145
	CONCLUSIONES.....	153
	BIBLIOGRAFIA.....	164

I N T R O D U C C I O N

Las normas jurídicas encierran una o varias hipótesis cuya realización da nacimiento a las obligaciones y derechos que las mismas normas, simultáneamente imponen y otorgan.

Las Leyes Tributarias que integran el Derecho Fiscal no difieren del resto de las normas jurídicas esenciales, ya que al igual que éstas contienen obligaciones y sanciones en caso de su incumplimiento. Sin embargo es necesario aclarar que las normas tributarias son de derecho público y responden a principios y fundamentos de carácter político-económico.

Las nuevas formas de relación planteadas por los acelerados cambios sociales que últimamente se han experimentado y debido a que en muchas ocasiones la ignorancia sobre los fines de los impuestos, la mala administración pública, la prestación de servicios defectuosos y la inmoralidad de servidores públicos, han hecho incidir a los contribuyentes en la realización de conductas ilícitas que han propiciado no sólo la reducción en el monto de los ingresos recaudados, sino también han evitado que el Estado a través

del Registro Federal de Contribuyentes, órgano de control de actividades y de obligaciones fiscales de cada uno de los contribuyentes, lleve a cabo su cometido, es decir el control de todos los contribuyentes, lo que ha propiciado la evasión fiscal. De ahí la inquietud de analizar los ilícitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, descritos en los artículos 79 y 110 del Código Fiscal de la Federación en vigor, de donde deriva el tema del presente estudio.

El tema surgió debido a que el país ha experimentado acelerados cambios sociales que establecen la necesidad de llegar a la solución de los siguientes problemas; -
¿ Cuáles y de que clase son las obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes ? y ----
¿ Cuáles son las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes ? para los que se propuso las siguientes hipótesis de solución:

Las obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes son; (por parte de los contribuyentes) la de solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro, presentar los avisos correspondien-

tes, manifestar o asentar datos verídicos y señalar la clave de registro, (por parte de los fedatarios públicos) como probar el cumplimiento de los requisitos , por parte de los contribuyentes para la autorización de actas constitutivas de fusión o liquidación, siendo todas obligaciones de carácter formal.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes da origen a conductas ilícitas tipificadas como infracciones o como delitos fiscales, según señale la norma jurídica.

Para obtener solución a los problemas planteados se estructuró silogísticamente un plan de trabajo de donde se parte de elementos teóricos básicos para el estudio del tema, así se puede observar que el Capítulo I se refiere a las obligaciones fiscales, ya que al analizarse las obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, era necesario como antecedente conocer la obligación fiscal y determinar su carácter como obligación sustantiva o formal.

Lo anterior se consideró necesario, debido a que el ciudadano como portador económico del sostenimiento del gasto público, debe estar debidamente informado de sus

derechos y obligaciones para con la sociedad en la que trabaja, sirve y recibe beneficios, para cumplir con las obligaciones que tiene, ya que el incumplimiento de éstas en la mayoría de las ocasiones, es producto del desconocimiento de las disposiciones tributarias, por ello las obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, deben tener como antecedente una buena información.

El Capítulo II se refiere a las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones, en el que se realizó un análisis de las características y de la naturaleza del incumplimiento, así como de la infracción y del delito fiscal como consecuencias del mismo.

El Capítulo III trata de los elementos constitutivos de la infracción y del delito fiscal, necesarios para conocer con precisión a futuro si una conducta se puede considerar ilícita y las características que deben ser necesarias para que esto suceda.

En el Capítulo IV se analizó cada una de las obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, es decir, se habló de la solicitud de inscripción, de la presentación de avisos correspondientes, de citar la clave de registro correcta, de la manifestación

da datos verídicos y la comprobación del cumplimiento de -- obligaciones (por parte de los contribuyentes) para la -- autorización de actas constitutivas de fusión o liquidación.

El Capítulo V trató de las consecuencias del in cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, ya que al tenerse como base el estudio de las consecuencias del incumplimiento de las - obligaciones fiscales, se procedió a estudiar cada una de - las conductas descritas por los artículos 79 y 110 del Códi go Fiscal de la Federación en vigor y que fueron tipifica-- das como infracciones o como delitos fiscales.

Del análisis de las conductas descritas por los artículos a que se han hecho referencia y al realizar la valoración de este estudio, se pudo comprobar que las hipóte-- sis de solución propuestas al inicio de éste, fueron comprobadas, lo que le da de igual manera veracidad al presente -- trabajo de investigación.

CAPITULO I

LAS OBLIGACIONES FISCALES.

1.1. OBLIGACION FISCAL.

El Derecho Fiscal como parte integrante del derecho, no escapa a la regulación de la Teoría General del Derecho quedando sujeto a normas generales y postulados comunes que no deben vulnerar las instituciones creadas por éste, por lo que para conocer la naturaleza de la obligación fiscal es necesario recurrir a los conceptos generales.

Tradicionalmente la obligación se le define como "el vínculo jurídico entre dos o más personas de las cuales una o más (sujeto activo o sujetos activos) están facultados para exigir de otros, u otras, cierto comportamiento positivo o negativo (dare, facere, praestare, non facere, pati), mientras que el sujeto o los sujetos pasivos tienen el deber jurídico de observar este comportamiento, - deber sancionado mediante una acción que es personal" (1).

En las Instituciones de Justiniano ya se define

(1) Margadant S., Guillermo Floris. El Derecho Privado Romano, 6a. ed., Ed. Esfinge, México, 1975, p. 307.

a la obligación como el "iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura" (2), es un vínculo de derecho que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa, según el derecho de nuestra ciudad.

Paulo abunda en esta definición diciendo que, "la esencia de las obligaciones no consiste en que nos entreguen alguna cosa en propiedad, o que nos conviertan en titulares de alguna servidumbre, sino que consiste en que constriñan a otra persona, en relación con nosotros, para que nos entregue algo, o haga algo, o responda de algo"(3).

Las definiciones modernas se han estructurado tomando como base la definición realizada en el Derecho Romano sustituyendo el término vínculo por el de relación jurídica, creándose gran variedad de definiciones en donde encontramos la referencia de los sujetos, unos exigiendo su determinación y otros que consideran que pueden determinarse al crearse la relación jurídica o al cumplir con la obligación. En otras definiciones encontramos una tendencia pa-

(2) Bravo Gonzalez, Agustín y Bialostosky, Sara. Compendio de Derecho Romano, Ed. Pax-México, 1976, p. 96.

(3) Margadant S., Guillermo Floris. op. cit. p. 307.

rimonial ya que consideran que el objeto único de la obligación es la de dar principalmente y otros que consideran que la obligación puede tener un objeto de carácter moral o espiritual.

"El Código Civil pese a establecer los principios fundamentales de derecho, evita exponer definiciones de carácter doctrinario al legislar y se orienta en considerar el interés que protege el derecho en favor del acreedor como de carácter patrimonial o no patrimonial y por consiguiente el deudor se puede obligar a prestaciones que no tengan un valor exigible en dinero y que dentro de la garantía que presta el derecho para el cumplimiento de estas prestaciones, busca la mejor forma de satisfacer el interés del acreedor" (4).

En materia civil la obligación es considerada como una especie del género de deber jurídico-lato sensu, es decir, de la necesidad de observar una conducta conforme a una norma de derecho, quedando la obligación comprendida dentro de dos conceptos:

a).- Obligación lato sensu, que es la necesidad

(4) Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil. Teoría General de las Obligaciones, T.III, 7a. ed. Ed. Porrúa, México, 1977, p. 20.

jurídica de cumplir una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir o en favor de un sujeto que ya existe.

b)-.Obligación stricto sensu, que es la necesidad jurídica de conservarse en actitud de cumplir voluntariamente una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir" (5).

Dentro del análisis de la estructura de las normas jurídicas se advierte la existencia de un carácter esencial y distintivo de las demás normas, y es su carácter bilateral. Así se puede afirmar que toda relación obligatoria presupone un doble sujeto; el activo que es a quien corresponde el crédito ; y el pasivo, o sea el que debe realizar la prestación.

La búsqueda de una definición capaz de describir la esencia de la obligación, no es una tarea fácil y prueba de ello es la diversidad de doctrinas que se han elaborado

(5) Gutiérrez y Gonzalez, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, Ed. Cajica S.A., Puebla, 1979, p. 24-29.

borado, pero es necesario la determinación conceptual de la relación jurídica obligatoria, tendiente a encontrar soluciones congruentes y armónicas dentro del problema planteado.

"Gran parte de la doctrina se adhiere a la posición de considerar que la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, lo que constituye una obligación de dar o pagar el impuesto principalmente; otros autores en cambio, señalan que de las normas jurídicas derivan obligaciones no sólo pecuniarias, sino también obligaciones que constriñen a un comportamiento que carece de contenido patrimonial y que se cifra en prestaciones de hacer, no hacer o de tolerar, dirigidas a facilitar la exacción del impuesto, esto es, a facilitar la tarea gestora de la administración" (6).

Efectivamente, las normas fiscales siguiendo la finalidad de recaudar los impuestos, imponen obligaciones a cargo de los contribuyentes que tienen como contenido la prestación principal de dar, es decir, de pagar el tributo, siendo de esta manera una obligación sustantiva.

(6) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Vol. I 3a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 347.

Pero también de la ley derivan obligaciones formales, esto es sin contenido patrimonial, como es el deber de hacer, no hacer o de tolerar, constituyéndose en obligaciones formales a cargo de los contribuyentes.

De las diferentes definiciones que se han estructurado a cerca de la obligación, encontramos en todas y cada una de ellas, a pesar de los diferentes enfoques, elementos perfectamente delineados, así tenemos que existen; los sujetos (activo y pasivo) y el objeto.

Siendo la relación impositiva fundamentalmente una relación de obligación, presupone la existencia de dos sujetos; uno, el sujeto activo, otro el sujeto pasivo a quien la ley impone determinadas obligaciones. "Los sujetos son los elementos tan necesarios en la relación jurídica que la obligación en sí misma como deber jurídico no podría explicarse mencionando sólo al deudor o sujeto pasivo" (7).

Así mismo se puede afirmar que toda relación obligatoria presupone un doble sujeto; el activo que es a quien corresponde el crédito (res stipulandi, creditor) y

(7) Rojina Villegas, Rafael. op. cit., p. 22.

el pasivo o sea el que debe realizar la prestación (reus - promitendi, debitor), es claro que tanto uno como otro, deben ser determinados, ya que sólo entre personas ciertas -- puede darse el vínculo obligatorio.

1.1.1 SUJETO ACTIVO.

Es la persona que tiene la facultad de exigir a otra el cumplimiento de una prestación determinada.

De esta manera, siendo la obligación tributaria una consecuencia del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo es por excelencia el Estado.

Las obligaciones del sujeto activo son de dos - clases; principales y secundarias.

"Las obligaciones principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley, un impuesto, el Fisco debe cobrarlo, porque la ley

tributaria obliga tanto al particular como al Estado" (8).

Como se puede observar, no es un derecho del Estado percibir los impuestos, sino que la ley lo obliga a percibirlos y el no hacerlo puede ser causa de responsabilidad por los daños que pudiera ocasionar, ya que aparte de disminuir los ingresos de la Federación, coloca al particular beneficiado en situación de privilegio respecto de los demás.

Tomando en cuenta que la percepción o cobro de la prestación tributaria es la obligación principal del sujeto activo, se considera que las obligaciones secundarias "son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria y evita posibles evasiones" (9).

1.1.2 SUJETO PASIVO.

Generalmente se denomina sujeto pasivo o contribuyente de la obligación tributaria a la persona que es de-

(8) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 22a ed. Ed. Porrúa, México, 1980, p. 57

(9) IBID. p. 57-58.

dora de la obligación, pero vemos que esto no es absolutamente correcto en todos los casos, ya que el sujeto pasivo puede tener obligaciones como el Estado, aunque no sea deudora propiamente, ya que "la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago, proviene de distintos conceptos; bien -- porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurrencia de otras personas; bien porque él ha ya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley le impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dió nacimiento; o bien, por haber adquirido un objeto que se encuentra afectado objetivamente al pago de un -- gravamen no cubierto por el deudor primitivo" (10).

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser personas físicas o morales, nacionales o extranjeras. Respecto de los extranjeros nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es omisa, pero se les considera sujetos pasivos, con la obligación del pago de las contribuciones, dado que hacen uso de nuestras instituciones públicas, en igualdad de circunstancias que los mexicanos.

(10) Margafn Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 2a ed., UASLP, México, -- 1969, p. 275.

Este tipo de sujetos pueden tener dos clases de obligaciones; principales y secundarias.

La obligación principal es sólo una y consiste en el pago del impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser:

- a) De hacer.
- b) De no hacer.
- c) De tolerar.

1.1.3. OBJETO DE LA OBLIGACION.

El objeto de la obligación tributaria, es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

La ley prevee el hecho generador y cuantas veces se realice ese hecho generador, es cuantas veces surgirá la obligación del sujeto pasivo.

La naturaleza del hecho generador puede consistir en; un dar, un hacer, un no hacer o un tolerar, de los que se referirá el apartado siguiente.

1.2. OBLIGACIONES SUSTANTIVAS.

El Derecho Fiscal se centra en torno a la existencia de una obligación que provoca prestaciones de uno y otro lado, del sujeto activo al sujeto pasivo, vinculados con el impuesto, pero que puede tener diversos contenidos, ya sean de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, los cuales dan origen a dos tipos de obligaciones; las sustantivas y las formales.

"Las obligaciones tributarias tienen como contenido una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar" (11). Esta situación se encuentra prevista para aquéllos que verifican los hechos imposables previstos por la ley, ya que no existe la obligación de pagar los impuestos si la ley no lo establece y si los sujetos no realizan las circunstancias de hecho -- previstas en las mismas, este tipo de obligaciones son de carácter sustantivo.

(11) Giuliani Fonrouge, Carlos M. op. cit., p. 349.

La obligación sustantiva tiene las siguientes características:

a)-. Es una relación ex-lege.

Se puede afirmar que las obligaciones nacen de la ley, es decir, la norma jurídica establece el hecho que dará nacimiento a la obligación y sólo con su realización dará como consecuencia el nacimiento de esta última.

Las obligaciones en general, pueden tener tres fuentes:

1.-La Ley, por sí misma sin conexión con ningún hecho jurídico; a las obligaciones que nacen de esta forma se les da el nombre de obligaciones meramente legales, las cuales no existen en el Derecho Tributario.

2.-La Ley, unida a la realización de un hecho generador prevista por ella, distinto de la voluntad de obligarse; a estas obligaciones se les llama obligaciones legales u obligaciones ex-lege.

3.-La voluntad de un sujeto, dirigida a produ--

cir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado, y reconocida por la ley como tal fuente de obligación; a estas obligaciones se les denomina "obligaciones voluntarias" (12). Estas obligaciones no existen en el Derecho Tributario.

Considerar a la obligación tributaria con un carácter ex-lege, es concebirla como una obligación que nace de la ley, es decir, que la ley prevee el hecho generador distinto de la voluntad de obligarse. Para el nacimiento de la obligación se requieren dos elementos; la existencia de una norma legal que establezca un presupuesto que pueda crear la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos, y la realización del hecho jurídico previsto por la ley, en la vida real.

b).- Relación de derecho y no de poder.

Es una relación de orden personal que se establece entre un sujeto activo, que es el Estado o las Autoridades que la ley señale y un sujeto pasivo, persona física o moral, que se encuentran en una posición de igualdad, en

(12) De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 9a ed., Ed. Porrúa, México, 1979, p. 535.

virtud de que sus derechos y obligaciones correlativos, indistintamente están sujetos al ordenamiento jurídico.

De lo expuesto se puede derivar que el único -- fundamento de la obligación tributaria es que el "Estado -- tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas" (13). Ante todo, en los hechos, con el -- fin de hacer más ágil, segura y expedita la percepción del -- tributo, el legislador impone a los contribuyentes múlti-- ples obligaciones.

c).- Relación personal y no real.

La relación tributaria es una relación entre -- personas, el ente público acreedor por una parte y el con-- tribuyente, causante o sujeto pasivo en dicha relación, por la otra. Es una relación personal, ya que existe entre dos -- personas y no es una relación real que se pudiera producir -- entre una persona y una cosa.

De esta manera se puede considerar que la obli-- gación es una relación entre personas.

- - - - -

(13) Flores Zavala, Ernesto. op. cit., p. 130.

d).- Relación simple y no compleja.

Existe una pluralidad de relaciones jurídicas y fiscales, independientes unas de otras, ya que entre ellas el elemento subjetivo puede coincidir, pero también variar siendo el contenido y los presupuestos diferentes.

e).- Es una obligación central.

Esta última característica se debe a que alrededor de la obligación sustantiva existen relaciones accesorias de carácter formal, que tienden a tutelar el cumplimiento de la obligación principal.

Al hablar de obligaciones sustantivas se debe hacer mención a que éstas se encuentran contenidas en el Derecho Tributario Material o Sustantivo cuya existencia deriva de la necesidad que tiene el Estado de recaudar la cantidad de dinero suficiente para cumplir con sus fines.

Esta rama del Derecho Tributario, establece los supuestos objetivos, subjetivos, territoriales, temporales y espaciales de las obligaciones tributarias, ya que define

cuando, quien, en que situación de tiempo y de espacio y en que momento tiene que cumplirse la obligación del tributo" (14).

1.3. OBLIGACIONES FORMALES.

Además del presupuesto de hecho cuya realización en la vida social genera la obligación de pagar el tributo y que crea la relación tributaria principal o sustantiva, existen otros presupuestos de hecho que se han creado con el fin de tutelar el cumplimiento de la obligación tributaria principal de pago del tributo, y son las obligaciones de carácter formal. Es posible que existan relaciones tributarias formales a cargo de un determinado sujeto, aún cuando no llegue a existir la relación tributaria sustantiva, lo que demuestra la autonomía e independencia de las mismas en relación con la obligación principal.

"Las relaciones tributarias cuyo presupuesto de hecho a veces se encuentra directamente establecido en la ley y en otras ocasiones se hayan indirectamente establecidos en la misma, porque su fuente directa e inmediata se de

(14) Jarach, Dino. Primer Curso Interamericano en Tributación, mayo-septiembre de 1970, p. 14.

be buscar en un acto administrativo de la autoridad que naturalmente debe apoyarse en la ley para tener validez"(15). Estas obligaciones tienen contenidos distintos a las obligaciones sustantivas, que pueden consistir en prestaciones de hacer, no hacer o de tolerar.

"No es suficiente que el Estado establezca obligaciones pecuniarias, necesita imponer a los particulares deberes que implican una colaboración con la autoridad que es indispensable para asegurar que las obligaciones en dinero se satisfagan espontánea, cabal y puntualmente; estas -- normas complementarias aseguran la efectividad de las del Derecho Sustantivo" (16).

1.3.1 OBLIGACIONES DE HACER.

Estas obligaciones consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo. Siempre implican una acción, o un actuar del sujeto pasivo.

Dentro de este grupo de obligaciones se encuentran las obligaciones del contribuyente señaladas por los

(15) De la Garza, Sergio Francisco. op. cit., p. 649.

(16) García Domínguez, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal-Penal, Ed. Cárdenas, México, 1982, p. 30.

artículos 27 del Código Fiscal de la Federación en vigor, - 14, 15 y 25 de su Reglamento (*) y son las siguientes:

- a)-. De solicitar su inscripción o la de un ter
cero en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b)-. Presentar los avisos correspondientes.
- c)-. Manifestar datos verídicos.
- d)-. Citar la clave de registro.
- e)-. Comprobar el cumplimiento de obligaciones, por parte de los contribuyentes, para auto
rizar actas constitutivas de fusión o li--
quidación.

1.3.2 OBLIGACIONES DE NO HACER.

"Esta obligación se presenta en nuestro campo - como consecuencia de una prohibición establecida en la ley - para realizar una acción que en ausencia de la norma tribu-
taria prohibitiva será lícita y en algunos casos aún debi--
da" (17).

(*) Diario Oficial de la Federación de 29 de febrero de ---
1984.

(17) De la Gárza, Sergio Francisco. op. cit., p. 649.

Dentro de este grupo de obligaciones encontramos la del contribuyente de no usar más de una clave de registro. Esta obligación se encuentra señalada indirectamente en los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 25 de su Reglamento.

En este caso la obligación es no utilizar más de una clave de registro.

También dentro de este grupo de obligaciones encontramos la de no manifestar ni atribuirse como propias actividades ajenas, es decir, es una obligación para el contribuyente de abstenerse de realizar una conducta.

1.3.3 OBLIGACIONES DE SOPORTAR O DE TOLERAR.

En este tipo de obligaciones, es necesaria una actividad positiva de la Administración Pública, enfrente de la cual se ejercita el "soportar" del sujeto.

Las obligaciones de soportar tienen como correlativo una facultad de la Administración Financiera de operar en la esfera de la libertad de los sujetos a fin de ase

gurar el cumplimiento de los preceptos de la Ley Financiera.

Todas estas obligaciones formales se encuentran contenidas dentro del Derecho Tributario Administrativo el cual tiene peculiaridades propias, ya que muchos de sus actos no son reglados, sino discrecionales.

CAPITULO II

CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

2.1 EL INCUMPLIMIENTO.

El incumplimiento se presenta cuando un sujeto no cumple con sus obligaciones fiscales, sea de manera total o parcial.

El incumplimiento sólo puede presentarse cuando el sujeto obligado a cumplir con sus deberes fiscales no los realiza.

El incumplimiento puede consistir en la omisión en el pago de los impuestos o en la no realización de las obligaciones formales, asimismo puede consistir en la oposición al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales para realizar la comprobación de que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales

2.1.1 CARACTERISTICAS DEL INCUMPLIMIENTO.

a).-De la obligación sustantiva.

1-. (De cantidad). El incumplimiento de la -- obligación sustantiva es en esencia una omisión que implica que no se cubra el importe íntegro de los impuestos, es decir, es una omisión total o parcial del pago de los impuestos.

2-. (De forma). Existe el incumplimiento cuando se emplean medios de pago diferentes de los autorizados.

3-. (De lugar). Se presenta de igual forma -- cuando el pago del impuesto se pretende realizar ante una - autoridad no señalada por la ley para este efecto.

4-. (De tiempo). Cuando se cumple con la obligación de pago, pero fuera del plazo que otorga la ley para realizarlo.

b)-. De la obligación formal.

Este tipo de incumplimiento implica una omisión (cuando no realiza lo que la ley le obliga), o una acción (cuando hace lo que la ley prohíbe). Es decir que el sujeto no cumple con sus obligaciones de coadyuvar a la Administración para que ésta cumpla oportunamente con sus funciones.

1-. (De cantidad). Puede ser la gravedad extrema y referirse a la contabilidad o registros incompletos. En relación con la obligación formal de determinar las contribuciones, el incumplimiento puede afectar en cantidad, - en razón de cuantificar los mismos.

2-. (De cualidad). En razón a que la declaración de los elementos formativos de la contribución haya si do inexacta, con el consecuente defecto en la precisión del monto que le correspondè.

3-. (De forma). El incumplimiento puede ocasionar equívocos a la Administración, si se utilizan formularios distintos a los exigidos o autorizados.

4-. (De lugar). El incumplimiento se ocasiona cuando los formularios se presentan ante una oficina o auto ridad no autorizada.

5-. (De tiempo). Es un elemento significativo para saber sobre la oportunidad en que debió efectuarse la formulación y presentación de la declaración respectiva.

2.1.2 EL INCUMPLIMIENTO DEL RESPONSABLE SOLIDARIO.

El incumplimiento del sujeto pasivo secundario, puede consistir en la omisión del cumplimiento de sus obligaciones relacionadas con elementos previos o preparatorios de la determinación; es la omisión de obligaciones relacionadas con la determinación de contribuciones y con la comprobación de los elementos de causación y pago de las mismas, así como en la posible oposición al ejercicio de las facultades de la autoridad para esa comprobación.

En este caso las leyes fiscales prevén supuestos distintos que establecen responsabilidad solidaria a personas que sin realizar el hecho generador, de algún modo tienen un nexo importante con el obligado principal, por lo cual se justifica su existencia para hacer más ágil la recaudación.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales, genera conductas ilícitas (infracciones o delitos).

2.2 EL ILÍCITO FISCAL.

La problemática del ilícito fiscal no es algo nuevo, debido a que la violación de los mandatos de la ley

o de los Reglamentos destinados a sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria datan de hace siglos.

Pero a medida que la actividad financiera se fue desarrollando, el incumplimiento de sus mandatos revisió importancia, lo que hizo que los autores tendieran a homogenizar principios generales que indicaran si el ilícito fiscal debería asimilarse al Derecho Penal común, o si debería dársele un tratamiento represivo especial.

Así el ilícito fiscal se configuró dentro de la temática que se suscito entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, tratándose de derivar de esta polémica su naturaleza jurídica.

Las teorías a propósito de la naturaleza jurídica del ilícito fiscal son:

a) -. Tendencia Penalísta.

Dentro de esta corriente se sostuvo que la represión del ilícito fiscal correspondía al Derecho Penal común, exponiéndose los siguientes argumentos:

1-. El legislador tanto en materia fiscal como

penal tienen como objetivo restringir la libertad de acción del individuo con el fin de proteger un bien público e interés superior de índole moral.

2-. El Estado tiene la facultad de recaudar impuestos los que constituyen la fortuna de la comunidad, de modo que infringir las normas fiscales se convierte en una violación en contra del patrimonio de la sociedad análoga al Derecho Penal común.

3-. El sujeto que infringe una disposición fiscal trata de evitar que su riqueza se vea disminuida, el mismo móvil de los delitos penales.

La Fiscalía del Tribunal Superior de España, -- considera que la infracción tiene naturaleza penal y niega que existan diferencias de tipo sustancial entre el ilícito penal e ilícito fiscal y si las hay son de tipo formal, llegando a considerar que el estar incluidas en uno u otro ordenamiento legal depende de consideraciones político-sociales.

b)-. Tendencia Administrativa.

Surge como una reacción de la tendencia penalisis

ta y que actualmente ha derivado en el llamado "Derecho Penal Económico". La infracción tributaria rebasa el ordenamiento penal básico, quedando reservada su punición al terreno administrativo.

Goldschmidt, creador de esta tendencia concibe dos tipos de ilicitudes:

- 1-. Aquéllas contrarias al ordenamiento jurídico.
- 2-. Y las violaciones a las normas protectoras del bien común o estatal.

Su doctrina versa en las siguientes ideas:

- a)-. La infracción administrativa se configura como la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal.
- b)-. La pena administrativa no es de corrección, de seguridad o de intimidación, sino de orden.
- c)-. Rigen principios especiales para la culpabilidad.

d)-.Se admite la prueba de la falta de conocimiento no culpable, de la disposición administrativa infringida.

e)-.Aplicación de normas especiales para la punibilidad de las personas jurídicas y terceros.

c)-. Tendencia Autonomista.

Consideran sus integrantes que las infracciones fiscales y sus sanciones integran el Derecho Penal Tributario, disciplina separada del Derecho Penal común, Derecho Financiero, del Derecho Administrativo y de la Ciencia de las Finanzas, forma una disciplina autónoma que tiene por objeto exclusivo proteger y defender un interés público y social.

d)-. Tendencia Dualista.

En esta doctrina sus autores fraccionan al ilícito en categorías distintas y distinguen las sanciones penales y administrativas.

Las sanciones penales corresponden a los deli-

tos tributarios que se encuentran reprimidos con sanciones del Código Penal, las sanciones administrativas o civiles - se refieren a las infracciones a disposiciones de la autoridad, destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales.

Este dualismo en la calificación de las infracciones importa una transacción entre la orientación penalista y la tendencia administrativista, pues se considera que mientras el delito ataca el orden jurídico del cual es manifestación de la actividad pública en el ejercicio de su actividad financiera; fundamentos que, corresponden en el primer caso al sustentado por quienes atribuyen carácter penal ordinario o especial a las infracciones fiscales y en el segundo, a los expuestos por quienes les asignan naturaleza administrativa" (18).

"En virtud de que no existe un criterio uniforme para poder definir y enumerar las diferentes categorías de violaciones del ordenamiento fiscal y aún de los elementos calificativos de ellas, existen diversas tendencias que proclaman el carácter unitario del ilícito tributario y que consideran que la infracción tributaria es una expresión ge

(18) Giuliani Fonrouge, Carlos M. op. cit., p. 574-585.

nérica incluyendo en ella toda clase de violaciones a las - normas tributarias sustanciales o formales de modo que comprenden al delito y a la contravención"(19).

Esto no sucede en nuestro Código Fiscal de la - Federación que divide al ilícito tributario en infracciones y delitos fiscales. De sus artículos 70 al 91, se detallan las conductas que constituyen infracciones, en tanto que de los artículos 92 al 115 se clasifican los delitos fiscales.

"El sentido de la separación de las normas relativas a las infracciones administrativas respecto de las -- que rigen los delitos, persigue una mejor sistematización y regulación, respondiendo asimismo a la necesidad de un régimen represivo fiscal dirigido a asegurar la percepción inmediata y efectiva de ingresos para la formación del erario"(20).

En efecto, una de las finalidades primordiales del Fisco, es allegarse de los ingresos necesarios para cubrir el gasto público y para esto puede valerse de cualquier vía legal e incluso de la separación de las infracciones de los delitos fiscales, ya que así le da la competen-

(19) IBID p. 586.

(20) García Domínguez, Miguel Ángel. op. cit., p. 59.

cia para su conocimiento a dos autoridades distintas; autoridad administrativa y autoridad judicial y así controlar a cualquier contribuyente que con su conducta tienda a no cumplir con sus obligaciones fiscales.

2.3 LA INFRACCION FISCAL.

Una de las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones fiscales, es que la conducta ilícita sea tipificada como infracción fiscal.

La infracción fiscal ha recibido diversas denominaciones, como contravención, transgresión, infracción, torto, reato, falta. Esta última expresión es usada en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 73 fracción XXI que faculta al Congreso de la Unión para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

Ante la necesidad de una política fiscal de proteger del daño o peligro en nombre del interés público a un bien jurídico, socialmente necesario, se ha derivado la infracción y su respectiva sanción por ser ésta " una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal, de la que es --

responsable una persona individual o colectiva, que debe -- ser sancionada con pena económica, por un organo de la Administración" (21).

La infracción como vulneración de normas jurídicas necesita para su configuración:

1-. Que exista en la ley una obligación fiscal. En efecto, la infracción viene a ser una vulneración a una norma que le exige a los contribuyentes cumplir con ciertas obligaciones, las cuales pueden ser sustantivas o formales.

Esto quiere decir, que para que exista una infracción es necesario que la norma a la que se infringe establezca obligaciones, sean sustantivas o formales.

2-. Que se de una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación. En efecto, no sólo es necesario que la norma establezca una -- obligación fiscal, sino que la conducta del contribuyente - sea la de incumplir con esa obligación, la cual será contraria a derecho.

- - - - -

(21) IBID p.73

3-. Que en la ley esté tipificado el incumplimiento como infracción. Si la ley establece una obligación a cargo del contribuyente y además establece su penalidad en caso de incumplimiento, estará determinándose la existencia de la infracción, no así cuando la norma establece una obligación, pero no establece una sanción para el caso de su incumplimiento. Esto quiere decir, que existirá un incumplimiento a una disposición legal, pero que no constituye infracción, por no disponerlo así la propia ley.

4-. Que en la ley esté establecida la sanción por el incumplimiento, consistente en pena económica. Se considera que la sanción es una consecuencia más o menos ordinaria de la infracción, pero no siempre es necesaria, ya que en el ordenamiento se pueden establecer infracciones no punibles, por ejemplo, cuando existen las excusas absolutorias en las cuales la calificación de infracción permanece, pero no se sanciona.

5-. La competencia para juzgar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada por el ordenamiento jurídico.

En este caso nuestra Carta Magna en su artículo

21 hace referencia a la facultad de la autoridad administrativa para aplicar las sanciones a las infracciones de los Reglamentos Gubernativos y de Policia.

En el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación vigente, también existe la referencia de la competencia para sancionar las infracciones fiscales, pero en este caso para las autoridades fiscales, señalando:

"ARTICULO 75-. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente..."

2.3.1 CLASIFICACION DE INFRACCIONES.

Nuestro sistema fiscal establece dos tipos de infracciones como son:

a)-. Infracciones de daño.

"El daño se produce cuando se incumple una obligación sustantiva, al no pagarse íntegra y oportunamente -- los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos -- que han de realizarse para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad pública; se menoscaban éstos que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección del derecho; estas infracciones producen daño o lesión inmediato y directo de los bienes jurídicos que la ley fiscal penal protege, y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil. Es decir, que la infracción sustantiva estará constituida por actos u omisiones mediante las cuales el sujeto pasivo del impuesto disminuye la base imponible, o evita por otros medios que el Fisco perciba oportunamente toda la cantidad que legalmente le corresponde"(22).

En este caso el daño se considera como la lesión nacida del propio acto. El daño puede cometerse por omisión cuando deja de ejecutarse un acto, con el deliberado propósito de perjudicar, o por acción y entonces el daño se consuma en el instante de la comisión del hecho productor del perjuicio.

b)-.Infracciones de peligro.

- - - - -

(22) IBID. p. 34, 71 y 117.

"Son aquéllas cuyo hecho constitutivo no causa un daño efectivo, es cuando se incumple una obligación formal porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal, pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad pública cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y puntualmente el pago de los impuestos; esas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados, sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo contingente para dichos bienes"(23).

"El concepto de peligro significa la contingencia o riesgo eminente de que se produzca un daño o perjuicio"(24).

Este tipo de infracciones tienen ciertas características que los distinguen de los demás; es abstrato en un aspecto, pero concreto y común en otro.

Abstrato, porque la ley lo considera derivado de ciertas acciones y sobre todo, del empleo de ciertos medios, como; el engaño, el silencio, la falsedad, etc.; con-

(23) IBID. p. 34

(24) De Pina Vara, Rafael. Diccionario de Derecho, 5a ed. Ed. Porrúa, México, 1976, p. 300.

creto, porque se pone en peligro el bien jurídicamente protegido; y común porque los bienes que se tutelan no son de una clase o individuo, sino que son de toda una sociedad.

Dentro de este grupo de infracciones de peligro encontramos las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes señaladas en el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, como son:

I-.No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea. Se excluye de responsabilidad para la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II-.No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III-.No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV-.No citar la clave de registro o hacerlo erróneamente, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley.

V-.Autorizar actas constitutivas de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

2.3.2 MEDIDAS COERCITIVAS POR INCUMPLIMIENTO.

a)-.Aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Este procedimiento tiene como finalidad la recaudación del impuesto omitido por el sujeto, sea el sujeto pasivo por deudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria sustituta u objetiva.

"Es la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor. En México este procedimiento se conoce como facultad económica-coactiva, mientras que el Código Fiscal de la Federación la regula con el nombre de Procedimiento de Ejecución"(25).

El Procedimiento de Ejecución es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la Administración, como porque materialmente no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. El deudor puede discutir el derecho a la ejecución pero al hacerlo -- instaura un procedimiento autónomo; el tercero puede también contradecir la pretensión ejecutiva de la Administración sobre bienes sometidos a la ejecución.

b)-.Apremio para el Cumplimiento de Obligaciones Fiscales.

En ocasiones las leyes fiscales establecen medidas para hacer cumplir resoluciones de Autoridad como son:

1-.Auxilio de la fuerza pública.

2-.Imposición de multa.

- - - - -

(25) De la Garza, Sergio Francisco. op. cit., p. 756.

3-. Denunciar los hechos al Ministerio Público por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad.

También se imponen medidas precautorias y de cobro para apremiar el cumplimiento de obligaciones formales que el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación las establece para los casos en que se incumpla la obligación de presentar declaraciones, avisos y demás documentos.

c)-. Ineficacia de ciertos Actos o Hechos del obligado.

La simulación de actos para sostener maliciosamente la aplicación de un régimen fiscal para operar artificioosamente una deducción o un acreditamiento, o la realización de operaciones para aparentar la aplicación de exenciones o la no causación de contribuciones; por manifestar una actuación en fraude a la ley, tan luego se acredita, va acompañada de ineficacia de los actos o hechos simulados.

La realización de actos o hechos que tienen su efecto en relación con la causación y determinación de las contribuciones, implica también que los actos realizados en inobservancia de la ley sean ineficaces en materia fiscal.

d)-. Imposición de Sanciones.

Las sanciones administrativas son de carácter represivo con las cuales se trata de motivar al contribuyente para evitar que vuelva a delinquir, no se aplican para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar a los demás y evitar que se incumplan con las obligaciones.

"La multa tiene naturaleza aflictiva o represiva y es plenamente constitucional por preverla así los artículos 21 y 22 de nuestra Carta Magna" (26).

La cancelación del registro es una de las multas administrativas impuestas por la autoridad fiscal para evitar que el contribuyente siga delinquiendo.

2.4 EL DELITO FISCAL.

La represión legislativa que se lleva a cabo -- tanto en el extranjero como en nuestro país contra la delincuencia fiscal, presenta diversas variantes tales como la influencia de la doctrina nacional; el grado de desarrollo cívico, cultural, económico e industrial; la política de --

(26) Lomelf Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, Ed. Porrúa, México, 1979; p. 47, 200.

sus dirigentes etc., aspectos que se reflejan en la orientación que se impone a las normas fiscales de carácter penal.

Como es sabido, nuestro Derecho Fiscal carece de un Código Orgánico y Sistemático que regule toda la materia fiscal y por tanto, es necesario referirse a la dispersa y abundante legislación vigente, relativa a los numerosos conceptos de la imposición directa e indirecta.

"En materia de delitos fiscales la interferencia del Derecho Penal en el Derecho Fiscal es axiomáticamente necesario, por cuanto la infracción de las leyes exige la cuidadosa represión de los fraudes contra el fisco. El amplio campo reservado a las sanciones penales da origen al Derecho Penal Fiscal. El Derecho Penal Fiscal necesariamente debe absorber la teoría del delito que se ha elaborado tras incesantes esfuerzos en el Derecho Penal"(27).

2.4.1 CONCEPTO.

A pesar de que se ha tratado de unificar en todos los pueblos el concepto de delito, tal esfuerzo ha sido estéril, en virtud de que éste está ligado a la realidad de

(27) Hernández Esparza, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1978, p. 37.

cada grupo social, realidad que varía según la época y el lugar de que se trate.

"La palabra delito deriva del verbo delinquere que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley y que a lo largo de los tiempos ha sido entendido como una valoración jurídica, objetiva o subjetiva, la cual encuentra sus precisos fundamentos en las relaciones necesarias surgidas entre el hecho humano contrario al orden ético-social y su especial estimación legislativa"(28).

El concepto de delito fiscal responde a un criterio valorativo relacionado con la naturaleza, el monto y las circunstancias de la transgresión debida al comportamiento negativo del contribuyente frente al proceso fiscal, así como a las orientaciones legislativas prevaletientes -- que en determinado momento, conforman las finalidades perseguidas por la norma respectiva.

En razón de la especialidad de la naturaleza -- del delito fiscal su concepto se podría fijar como toda con

(28) Pavón Vasconcelos, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1974, p. 139.

ducta antijurídica que tiene como objeto eludir el cumplimiento de la obligación fiscal, lesionando el patrimonio del Fisco y alterando con ello el bien común y que le caracteriza el acompañamiento de una pena privativa de la libertad la que se impone independientemente de las sanciones administrativas a que se haga merecedor el contribuyente.

2.4.2 CLASIFICACION DE DELITOS.

a)-. Delitos de daño.

El daño se produce cuando se incumple una obligación sustantiva, es decir, al no pagarse íntegra y oportunamente los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos que han de realizarse para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad pública, se menoscaban bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección del derecho.

b)-. Delitos de peligro.

Con estos delitos no se causa un daño efectivo, pero se incumple una obligación formal, es decir, se falta al deber de colaborar o de prestar ayuda a la Administración.

Dentro de los delitos fiscales de peligro tenemos los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, contenidos en el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación y que consisten en que el contribuyente:

I-.Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II-.No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

III-.Use más de una clave de registro federal de contribuyentes.

IV-.Se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

2.4.3 ILICITOS MIXTOS O AMBIVALENTES.

Del análisis de las conductas descritas en los

artículos 79 y 110 del Código Fiscal de la Federación, se puede observar que algunas de estas conductas están previstas como infracciones y como delitos fiscales, como son:

La conducta descrita en el artículo 110 fracción I del Código Fiscal de la Federación (Omitir solicitar la inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes), tiene similitud a las señaladas en las fracciones I y II del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación (No solicitar la inscripción cuando se esté obligado a ello; no presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero).

De igual manera la conducta señalada en el artículo 110 fracción II (No rinda al citado registro los informes a que se encuentra obligado) tiene similitud con la descrita en la fracción III del artículo 79 (No presentar los avisos al registro).

A este tipo de conductas se les denomina tipos legales mixtos o ambivalentes.

"Los ilícitos mixtos o ambivalentes se justifican por que dada su gravedad, se considera necesario que --

sean sancionados, con pena privativa de libertad y ésta por exigencia del artículo 21 Constitucional exclusivamente --- puede ser impuesta por la Autoridad Judicial; esto es, sin duda una fórmula feliz para armonizar y compatibilizar tal exigencia Constitucional, con la necesidad de recaudar directamente de manera ágil y expedita los impuestos y las sanciones económicas, sin esperar a que la sentencia que se dicte en el proceso penal quede firme"(29).

El hecho de que una misma conducta participe de la dualidad de infracción y delito fiscal es insólita en nuestro país, porque en la mayoría de las legislaciones extranjeras sólo reglamentan una conducta como infracción o como delito, pero no como participantes de esta dualidad.

Ramírez Castañeda dice: "Que la dualidad de que participan varias conductas va en contra del principio --- "NON BIS IN IDEM", nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, principio que se encuentra establecido en el artículo 23 de la Constitución, entendiéndose por delito el mismo hecho o conducta, por lo que esta deficiencia de la ley se convierte en anticonstitucional, porque la misma con

(29) Montoro Puerto, Miguel. La Infracción Administrativa, Características, Manifestaciones y Sanción, Ed. Nauta, Barcelona, 1965, p. 274.

ducta se califica como delito y como infracción" (30).

Aunque la dualidad de que participa una misma conducta sea una situación anormal, no se puede afirmar que con esta dualidad se viole el principio de "NON BIS IN IDEM", principio que implica la prohibición del ejercicio de dos acciones penales idénticas, con lo que se logra la satisfacción del precepto legal, según el cual nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito ya que el principio consignado en el artículo 23 Constitucional, pretende evitar que se juzgue dos veces una misma conducta desde la misma perspectiva, a fin de evitar que se impongan dos veces una misma clase de sanción.

"La exigencia del artículo 23 Constitucional se cumple tratándose de infracciones y delitos fiscales, en virtud de que una sola conducta que tipifica simultáneamente un delito y una infracción, sólo puede ser castigada por el juez penal con pena privativa de la libertad, pero éste no puede condenar ni sancionar de manera pecuniaria (multa o reparación del daño), ni a pérdida de bienes y derechos; a su vez, el órgano de la Administración Fiscal sólo puede

(30) Expositor de la Conferencia "Código Fiscal de la Federación. Nuevas Figuras Delictivas Fiscales", UNAM, 26 de febrero de 1981.

imponer multa, exigir el pago de la reparación del daño y decretar la pérdida de bienes y derechos, pero no puede imponer pena privativa de la libertad" (31).

De esta manera se desprende que entre la infracción y el delito fiscal existen diferencias como son:

I N F R A C C I O N

D E L I T O

SUJETOS ACTIVOS: Persona física o moral.

SUJETOS ACTIVOS: Persona física.

AUTORIDAD COMPETENTE PARA SANCIONAR: Administrativa

AUTORIDAD COMPETENTE PARA SANCIONAL: Penal.

PROCEDIMIENTO: Administrativo.

PROCEDIMIENTO: Jurisdiccional.

SANCION: Multas Administrativas.

SANCION: Corporal (prisión).

Pero en esencia el delito y la infracción fiscal son idénticos, ya que implican violación de una norma.

(31) García Domínguez, Miguel Ángel. op. cit. p. 399-400.

CAPITULO III

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL ILICITO.

3.1 CONDUCTA.

Como quedó de manifiesto en el apartado anterior, a través del tiempo se han elaborado diversas corrientes para explicar la naturaleza y los elementos constitutivos del ilícito, no siendo la intención de este estudio determinar la más acertada, pero se propone seguir la más generalizada, que considera al ilícito estructurado con los siguientes elementos:

- 1-.Conducta.
- 2-.Tipicidad.
- 3-.Antijuridicidad.
- 4-.Imputabilidad.
- 5-.Culpabilidad.
- 6-.Punibilidad.

Antes de entrar al análisis del elemento objetivo del ilícito es necesario analizar si existen los llamados presupuestos de la conducta.

3.1.1 PRESUPUESTOS DE LA CONDUCTA.

Son presupuestos de la conducta los antecedentes previos, jurídicos o materiales, de la conducta descrita en el tipo y de cuya existencia depende el título del ilícito respectivo.

"Los presupuestos de la conducta se dividen en :

a) -.Presupuestos Jurídicos.

Son las normas de derecho y otros actos de naturaleza jurídica, de los que la norma incriminatoria presupone la existencia para la integración del ilícito.

b) -.Presupuestos Materiales.

Son las condiciones reales preexistentes con las cuales debe iniciarse y cumplirse la ejecución del hecho. La ausencia de los presupuestos de la conducta imposibilita la configuración del delito" (32).

El elemento objetivo del ilícito ha sido mate--

(32) Porte Petit, Candaudap Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal I, 7a. ed., Ed. Porrúa México, 1982, p. 258.

ria de diversas controversias en que los autores han llamado a este elemento de diversas maneras; acción, acto, acontecimiento, acaecimiento, conducta o hecho.

La conducta es la base indispensable del ilícito como de todo problema. Muchos llaman a la conducta soporte naturalístico del ilícito penal.

Dentro de la conducta queda comprendida la acción y la omisión.

a)-. Acción.

La acción se integra mediante una actividad, un movimiento corporal por parte del sujeto activo del delito.

Las conductas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes que implican una acción y que el Código Fiscal de la Federación califica como ilícitas son:

- 1-.Citar la clave de registro erróneamente (artículo 79 fracción IV).
- 2-.Autorizar actas constitutivas de fusión o liquidación de personas morales, sin cumplir -

lo dispuesto por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (artículo 79 fracción V).

3-.Rendir informes falsos (artículo 110 fracción II).

4-.Usar más de una clave de registro (artículo 110 fracción III).

5-.Atribuirse, como propias actividades ajenas (artículo 110 fracción IV).

b).Omisión.

La conducta delictiva del sujeto activo en los delitos de omisión es la inactividad, ya que se manifiesta en un no hacer voluntario, en transgresión de una norma de contenido ineludible, produciendo un resultado típico.

En la omisión encontramos dos elementos:

1-. Voluntad. Que va encaminada a no efectuar la acción que el derecho exige.

2-.Inactividad. Que va ligada al elemento psicológico, teniendo en cuenta que el sujeto se

abstiene de efectuar el acto a cuya realización estaba obligado" (33).

Las conductas relacionadas con el Registro Federal de contribuyentes que implican una omisión y que el Código Fiscal de la Federación califica como ilícitas son:

- 1-.No solicitar su inscripción cuando se está obligado a ello o a nombre de un tercero --- (artículos 79 fracciones I y II y 110 fracción I).
- 2-.No presentar los avisos correspondientes --- (artículos 79 fracción III y 110 fracción II).
- 3-.No citar la clave de registro (artículo 79 fracción IV).

Los elementos de la conducta son; manifestación de la voluntad, resultado y nexo causal.

3.1.2 MANIFESTACION DE LA VOLUNTAD.

La conducta es la manifestación de voluntad --

(33) Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. 13a. ed. Ed. Porrúa, México, 1979, p. 153.

que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera, deja sin modificar ese mundo externo cuyo cambio se espera.

Es necesario que el hombre exteriorice su voluntad de cometer el ilícito fiscal, pues mientras no lo haga no podrá ser castigado.

3.1.3 RESULTADO.

El resultado es la consecuencia de la acción u omisión que la ley considera decisiva para la realización del ilícito o lo que es lo mismo, la realización del tipo fijado por la ley.

El resultado jurídico que se puede generar por las conductas ilícitas pueden ser de dos tipos; de peligro y de daño.

a).- Resultado de peligro.

"El peligro en la infracción fiscal es un juicio valorativo ya realizado por el legislador, en el que se expresa el temor fundado e inmediato de que produzca la le-

sión del bien jurídico, siendo que la probabilidad de daño_ es necesario y debe ser suficiente para integrar el concepto. El peligro consecuentemente es un concepto normativo -- que lleva en sí un elemento de experiencia y por ello impli_ ca un elemento cognocitivo" (34).

Es de peligro una conducta cuando se incumple - una obligación formal, es decir, del deber de colaborar con la Administración Pública para que ésta obtenga los ingre-- sos que son necesarios para que cumpla con sus funciones.

b)-. Resultado de daño.

El resultado es de daño cuando se incumple una_ obligación de tipo sustantiva y se presenta inmediata y di- rectamente sobre el bien jurídico protegido.

3.1.4 NEXO CAUSAL.

La conducta debe estar ligada con el resultado_ por una relación de causalidad, de manera que se puede atri- buir el resultado a la conducta como su causa.

- - - - -
(34) García Domínguez, Miguel Angel. op. cit., p. 114-119.

Si se puede suprimir la conducta del agente, el resultado desaparece, con lo que se comprueba que éste está condicionado a la conducta del sujeto activo.

3.1.5 ASPECTO NEGATIVO. AUSENCIA DE CONDUCTA.

El aspecto negativo de la conducta, comprende lógicamente tanto la ausencia de actividad como la ausencia de inactividad. Si no se presenta el primer elemento objetivo del delito, como es la conducta, la consecuencia es -- que no se presentarán los demás elementos que configuran la estructura del delito.

Consideran la mayoría de los autores que las hi pótesis de ausencia de la conducta son:

a) -.Fuerza Física Exterior Irresistible o Vis Absoluta.

Esta circunstancia es un aspecto negativo de la conducta. Está involucrada una actividad o inactividad, un movimiento corporal que realiza el sujeto sin su voluntad, de tal suerte que la fuerza física hace que el individuo -- realice un hacer o un no hacer que no quiere ejecutar o realizar.

Los elementos de esta fuerza física son:

1-.Actividad o inactividad.

2-.Ser impulsado, o sea, empujado a producir un resultado.

3-.Fuerza humana o física. Dicha fuerza debe -- ser material, ya que es la única que puede - constreñir al sujeto a actuar contra su vo-- luntad.

4-.Término exterior. Este término es necesario, ya que la fuerza proveniente de un hombre -- obligadamente viene del exterior.

5-.Término Irresistible. La fuerza física debe_ ser tal que supere la del sujeto que está in_ capacitado para determinar por su propia vo- luntad.

b)-.Fuerza de la Naturaleza o Vis Maior.

"Esta fuerza de la naturaleza existe cuando el_ sujeto realiza una actividad o inactividad o un cambio en - el mundo exterior, por una violencia física, irresistible,-

natural o subhumana" (35). Esta fuerza de la naturaleza con forma el caso de inexistencia del delito porque su presen--
cia supone la falta de voluntad del sujeto, la cual es in--
dispensable para que se presente la conducta.

"Los elementos de la Vis Maior son:

- 1-.Que sea imprevisible.
- 2-.Irresistible.
- 3-.Actual" (36).

c)-. Movimientos Reflejos.

Si un sujeto realiza una conducta considerada -
ilícita, estando de por medio un movimiento reflejo, tal mo
vimiento corporal no obstante de que al parecer sea ilícito
no lo es, porque no hubo voluntad por parte del sujeto.

3.2. TIPICIDAD.

La tipicidad es un elemento esencial del delito
con apoyo en lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional

(35)Porte Petit, Candaudap Celestino. op, cit, p. 167-168.

(36) Enciclopédia Jurídica Omeba. T. II, Ed, Bibliográfica_
Argentina, Buenos Aires, 1967, p. 820.

que consagra el principio "NULLUM CRIMEN SINE LEGE", no ---
existe delito sin ley o bien, no existe delito ni infrac---
ción sin tipicidad.

Así tenemos que el tipo es la creación legisla-
tiva, la descripción que el Estado hace de una conducta en_
los preceptos penales, mientras que la tipicidad es la ade-
cuación de una conducta concreta con la descripción legal.

3.2.1 ELEMENTOS GENERALES DEL TIPO.

a) -. La conducta.

La descripción del comportamiento señala la for
ma de conducta en que puede o debe cometerse el ilícito, o
sea, señala si se realiza mediante acción u omisión.

b) -. Sujeto Activo.

No se puede concibir al delito sin un sujeto --
que lo cometa. El sujeto activo es quien interviene en la -
realización de una conducta que se encuentra castigada por
la ley, por ser el incumplimiento de un deber jurídico.

c)-. Sujeto Pasivo.

Es el titular del bien jurídico protegido por la norma de derecho, el cual se ve lesionado con la conducta ilícita del sujeto activo.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

Del estudio de las normas fiscales, se desprende que el bien jurídico protegido es la seguridad de la satisfacción de las necesidades de la sociedad, la cual se logra a través de la captación de los ingresos que percibe la Federación.

e)-. Resultado.

En el apartado anterior, ya se mencionó que el resultado en materia fiscal podía ser de dos tipos; de daño y de peligro.

3.2.2 ELEMENTOS ESPECIALES DEL TIPO.

a)-. Referencias Temporales.

Cuando la descripción del tipo señale determina

do tiempo para que se configure el ilícito.

b) -.Referencias Espaciales.

Cuando la descripción de un determinado comportamiento señala un lugar en concreto en donde debe cometerse el ilícito.

c) -.Elementos Normativos.

En algunos tipos el legislador señaló elementos a los que se les ha denominado valorativos, porque el juzgador tendrá que analizar o valorar cada uno de ellos al dictar la resolución correspondiente. Tales elementos pueden ser de tipo jurídico o cultural.

3.2.3 ASPECTO NEGATIVO: ATIPICIDAD.

Cuando no se integran los elementos descritos en el tipo legal, se presenta el aspecto negativo de la tipicidad; la ausencia de tipicidad o atipicidad. La atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo.

"En el fondo, en toda atipicidad hay falta de tipo, si un hecho específico no encuadra en el descrito por

la ley, respecto de él no existe tipo" (37).

3.3. ANTIJURIDICIDAD.

Hoy en día se busca encontrar el concepto de antijuridicidad utilizando para ello el sistema "excepción -- regla", es decir, que para su existencia es necesario la -- presencia de dos requisitos; adecuación o conformidad a un tipo penal y que la conducta no esté amparada por ninguna - causa de justificación.

3.3.1 CONCEPTO.

La antijuridicidad significa la contradicción - de los intereses colectivos, por consiguiente, precisa de - un juicio de valoración de la conducta a la luz no sólo del orden jurídico, sino también de las normas de cultura.

El juicio de antijuridicidad comprende la con-- ducta en su fase externa. La antijuridicidad es puramente - objetiva, atenta sólo a la conducta material.

Lo antijurídico vulnera las normas de derecho.

- - - - -
(37) Castellanos Tena, Fernando, op. cit. p. 172.

3.3.2 ASPECTO NEGATIVO DE LA ANTIJURIDICIDAD. CAUSAS DE JUSTIFICACION.

De acuerdo con ciertos autores las causas de -- justificación no son más que aquéllas condiciones por vir-- tud de las cuales una conducta se realiza conforme a dere-- cho, a pesar de adecuarse a la descripción típica de una infracción fiscal.

Se considerarán como causas de justificación:

a)-. Legítima Defensa.

Todo ciudadano tiene derecho de reacción contra los actos de funcionarios y empleados cuando realizan arbitrariamente sus funciones y si constituyen agresión ilegítima contra ellos. "Cuando la autoridad abuse del poder y conculque el derecho, ya no están actuando como agentes del orden jurídico y hay que reconocer, en favor del atacado, el derecho de legítima defensa en que se salvaguarda el inte--rés proponderante" (38), es decir, que en la colisión de intereses prevalecerá el de la seguridad y bienestar de la sociudad.

- - - - -

(38)García Dominguez, Miguel Angel. op. cit., p. 157-158.

La legítima defensa tiene los siguientes elementos:

- 1-. La existencia de una agresión la cual debe ser; ilegítima, actual y que produzca un peligro.
- 2-. Defensa o resistencia que debe ser necesaria y proporcional a la agresión.

Si existiera el caso de que la autoridad fiscal actuando arbitrariamente le cause una agresión al contribuyente y esté repele dicha agresión a través de la legítima defensa, aunque su conducta viola una norma fiscal, no se considerará antijurídica en virtud de que existe una causa de justificación.

b) -. Estado de Necesidad.

"Es el peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede evitarse mediante la lesión de bienes jurídicamente tutelados, pertenecientes a otra persona" (39). En este caso, se trata de una agresión y no de un contra ataque como sucede en la legítima defensa. Son bienes desiguales que se encuentran protegidos -

(39) Castellanos Tena, Fernando. op. cit., p. 203

por el derecho y que entran en conflicto creando una situación en la cual es necesario salvar uno de ellos; el de mayor jerarquía. En este caso se exige que no exista --- otro medio practicable y menos perjudicial para impedirlo.

"Sus elementos son:

- 1-.Una situación de peligro real, grave e inminente.
- 2-.Que la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado.
- 3-.Un ataque por parte de quien se encuentra en estado necesario.
- 4-.Ausencia de otro medio practicable y menos perjudicial" (40).

c)-. Cumplimiento de un deber.

Comprende tanto la realización de una conducta ordenada por expreso mandato de la ley, como la ejecución de conductas en ella autorizadas.

Lo expresado demuestra que los deberes, cuyo --

(40) IBID p. 206.

cumplimiento impiden el nacimiento de la antijuridicidad, pueden derivar:

1-. De una norma jurídica, pues la exclusión de la antijuridicidad se subordina al cumplimiento de un deber consignado en la Ley, Reglamento y aún de una simple ordenanza.

2-. De una orden de autoridad, que es la manifestación de voluntad del titular del bien jurídico tutelado mediante la cual se exige al subordinado un comportamiento determinado estableciéndose una vinculación entre ambos.

d).- Ejercicio de un Derecho.

Se refiere a las acciones que la ley autoriza y supone la adecuación de la conducta a una norma legal que establece el derecho que se ha ejercitado, implica la existencia del derecho subjetivo de actuar, pero implica además la colisión entre ese derecho y otro que también se ejercita.

e).- Impedimento Legítimo.

Se refiere a omisiones exclusivamente. El que

no realiza lo que la ley ordena por estar impedido por un precepto legal, no comete delito, pero este impedimento de ser legítimo e insuperable, es decir, que la norma que lo establece sea de carácter superior o más apremiante a la que fija el deber de realizar la acción.

3.4 IMPUTABILIDAD.

Para que un sujeto sea culpable precisa que antes sea imputable; si en la culpabilidad intervienen el conocimiento y la voluntad, se requiere la posibilidad de ejercer esas facultades. Para que el individuo conozca la ilicitud de su acto y quiera realizarlo, debe tener capacidad de entender y querer, de determinarse en función de aquello que conoce.

3.4.1 CONCEPTO.

"La imputabilidad tiene como antecedente la atribuibilidad, ya que se necesita condiciones mínimas de desarrollo (mayoría de edad) y de normalidad psicológica (salud mental) en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo, ya que dicha atribuibilidad es la relación causal entre la acción u

omisión y la mera causación psíquica que afirma el acto como propio del causante" (41).

Parte de la doctrina se muestra inclinada a considerar a la imputabilidad como un presupuesto de culpabilidad al identificar ésta con la relación psicológica existente entre el hecho y el autor.

"La noción de imputabilidad requiere no sólo el querer del sujeto, sino además su capacidad de entendimiento, pues únicamente quien por su desarrollo y salud mental es capaz de representar el hecho, conocer su significación y mover su voluntad al fin concreto de violación de la norma, puede ser reprochado en el juicio integrante de la culpabilidad" (42).

3.4.2 ASPECTO NEGATIVO: INIMPUTABILIDAD.

La imputabilidad es presupuesto de la culpabilidad y en consecuencia, si no existe la imputabilidad del hecho al sujeto, no existirá la culpabilidad y por lo tanto no existirá el ilícito.

- - - - -
(41) García Domínguez, Miguel Ángel. op. cit. p. 178

(42) Pavón Vasconcelos. Francisco. op. cit., p. 340.

Son causas de inimputabilidad:

a)-. Estados de Inconciencia.

Es la falta de desarrollo y salud mental, así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber.

"Los estados de inconciencia son:

1-. Trastornos mentales permanentes.

2-. Trastornos mentales transitorios (inconciencia por el empleo de sustancias tóxicas embriagantes o enervantes, motivada por tox infecciones, por el padecimiento de alguna enfermedad de tipo infeccioso o microbiano o por trastornos mentales de carácter patológico y transitorio)" (43).

b)-. Miedo Grave.

Es causa de inimputabilidad por caracterizarse como un trastorno mental transitorio al nulificar la capacidad

(43) Castellanos Tena, Fernando. op. cit., p. 226-227.

idad de entendimiento y la libre expresión de la voluntad, produciendo un verdadero automatismo; afecta la capacidad o aptitud psicológica.

c) - . Minoría de Edad.

Se considera que si el sujeto no tiene el desarrollo mínimo requerido (mayoría de edad), el mismo, aunque su conducta sea típica, será inimputable.

3.5 CULPABILIDAD.

La culpabilidad es un elemento del delito, verdad que quedó apuntada al elaborarse el principio " NULLA - POENA SINE CULPA ", es decir, no existe pena sin culpa, cuyo rango es fundamental en el Derecho Penal.

La culpabilidad se puede contemplar desde dos - sentidos; amplio y estricto.

En sentido amplio la culpabilidad es el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica; en sentido estricto la culpabilidad es reprochabilidad, calidad específica de desvalor que convierte el acto de voluntad en culpable.

3.5.1. FORMAS DE LA CULPABILIDAD.

a) -. Dolo.

Es el actuar, conciente y voluntario dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico.

Los elementos del dolo son:

- 1-.El elemento ético que está constituido por la conciencia de que se quebranta el deber.
- 2-.El elemento volitivo o psicológico que consiste en la voluntad de realizar el acto.

"Las especies del dolo más importantes son:

- 1-.Dolo Directo. Es aquel en que el sujeto se representa el resultado penalmente tipificado y lo quiere. Hay voluntariedad en la conducta y querer del resultado.
- 2-.Dolo Indirecto. El agente se propone un fin y sabe que seguramente surgiran otros resultados delictuosos.

3-.Dolo Indeterminado. Es la intención genérica de delinquir, sin proponerse un resultado de lictivo en especial.

4-.Dolo Eventual. Se desea un resultado delictivo, previendo la posibilidad de que surjan - otros no queridos directamente" (44).

b) -. Culpa.

"La culpa existe cuando se realiza la conducta - sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado - típico, pero éste surge a pesar de ser previsible y evita- ble, por no ponerse en juego, por negligencia o imprudencia. las cautelas o precauciones legalmente exigidas.

Para la existencia de la culpa se requiere de - un actuar voluntario que se realice sin las cautelas o pre- cauciones exigidas por el Estado cuyo resultado debió ser - previsible y evitable" (45).

En los delitos culposos también existe menospre- cio por el orden jurídico, hay una actuación voluntaria que

(44) IBID p. 240-241.

(45) IBID p. 246-247.

omite las precauciones debidas, por ello deben ser sancionados.

3.5.2 ASPECTO NEGATIVO: INCULPABILIDAD.

La inculpabilidad es el aspecto negativo de la culpabilidad. Se estará en presencia de ella cuando falte alguno de los elementos de la culpabilidad; conocimiento y voluntad.

Son causas excluyentes de la culpabilidad:

a)-. El Error.

El error como género, comprende dos especies:

- 1-. El error de hecho, que se subdivide en; error esencial que produce inculpabilidad en el sujeto cuando es invencible, pudiendo recaer en los elementos constitutivos del delito o en alguna de las circunstancias agravantes de la penalidad; error de hecho vencible es aquél en que el sujeto debió prever el error, excluye el dolo, pero no la culpa reconociendo por ello de naturaleza inculpable,-

2-.El error de derecho comprende la ignorancia de la ley y el inexacto conocimiento de la ley.

Las eximentes putativas constituyen una modalidad del error, en virtud de que son situaciones en las que por un error esencial de hecho e invencible se obra creyendo estar amparado por una causa de justificación.

Son eximentes putativas; legítima defensa putativa, estado de necesidad putativo, cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho putativos.

b)-. La no exigibilidad de otra conducta.

La no exigibilidad de otra conducta radica en circunstancias personalísimas de carácter supralegal que se consideran suficientes para excluir la culpabilidad del sujeto activo que se ve obligado a realizar una conducta, típica y antijurídica, de tal manera que no existe posibilidad de que realice otra conducta. Son causas de inculpabilidad por la no exigibilidad de otra conducta; la vis compulsiva o violencia moral, el estado de necesidad tratándose de bienes de igual jerarquía, encubrimiento entre parientes aborto honoris causa y por causas sentimentales.

3.6 PUNIBILIDAD.

La punibilidad encuentra su base en el principio constitucional "NULLA POENA SINE LEGE", es decir, no existe pena sin que exista ley.

3.6.1 CONCEPTO.

La punibilidad es el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta; la amenaza estatal de imposición de sanciones si se llenan los requisitos de presupuestos legales; la aplicación fáctica de las penas señaladas por la ley.

"Entre las consecuencias derivadas de la inobservancia de un precepto jurídico cualquiera, una de las más características es la sanción, por ser una consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce, en relación con el obligado" (46).

"No debe confundirse la punibilidad con la aplicación de la pena, ya que la punibilidad, esto es, el

(46) García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México, 1964, p. 295.

que una conducta en abstracto este conminada con una pena, es un elemento de la infracción, es decir, una condición para que se integre esta clase de ilícito; la aplicación de la pena en cambio, será la mera consecuencia normal de la concreta conducta que constituye la comisión de una infracción fiscal" (47).

Las sanciones fiscales son de carácter represivas, con las que se trata de motivar a los contribuyentes para evitar que vuelvan a delinquir y para que sirva de ejemplo a los demás, es decir, inducirlos a evitar la violación de las normas que imponen obligaciones fiscales, además de que se persigue la corrección del infractor.

En materia fiscal cuando se incumplen obligaciones que configuran una infracción la conducta es sancionada con una multa de tipo administrativo, la cual es impuesta por un órgano de la Administración, en cambio cuando dicho incumplimiento configura un delito fiscal la conducta es sancionada con una pena propiamente penal, la que es impuesta por un órgano Jurisdiccional.

- - - - -
(47) Margañ Manatou, Emilio op. cit., p. 343.

3.6.2 ASPECTO NEGATIVO: EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Son excusas absolutorias aquéllas que dejando subsistente el carácter de ilícito de la conducta, impiden la aplicación de la sanción. En estas condiciones el legislador establece la no imposición de la pena.

Las excusas absolutorias se clasifican en:

- a) -.Excusas en razón de la conservación del núcleo familiar.
- b) -.Excusas en razón de mínima temibilidad.
- c) -.Excusa en razón de la maternidad conciente.

En materia fiscal una de las excusas por la que no se aplica la sanción al infractor, es cuando el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales, se presenta de manera espontánea (artículo 73 del Código Fiscal de la Federación).

CAPITULO IV

LAS OBLIGACIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Entre las obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes encontramos dos tipos; -- las que se señalan directamente en el ordenamiento jurídico y las que se hacen de manera indirecta.

Entre las obligaciones señaladas directamente por la ley, encontramos las contenidas en los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación, 14, 15 y 17 de su Reglamento, como son:

4.1 SOLICITAR LA INSCRIPCION.

Para cumplir con este propósito los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 15 de su Reglamento, establecen de manera directa quienes son los sujetos que deben cumplir con esta obligación.

4.1.1 LAS PERSONAS MORALES RESIDENTES EN MEXICO.

Conforme a la legislación fiscal vigente, ----

quien presente declaraciones periódicas relativas a impues
tos federales, debe solicitar su inscripción ante el Regis
tro Federal de Contribuyentes (artículo 15 fracción I del
Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Las personas morales como el conjunto de perso
nas que se reúnen con el fin lícito y determinado, a quien
el derecho reconoce personalidad jurídica son sujetos pasi
vos de esta obligación.

El Código Civil para el Distrito Federal en ma
teria común y para toda la República en materia federal, -
en su artículo 25 establece quienes son las personas mora
les:

I-.La Nación, los Estados y los Municipios.

II-.Las demás corporaciones de carácter público
reconocidas por la ley.

III-.Las sociedades civiles o mercantiles.

IV-.Los sindicatos, las asociaciones profesiona
les y las demás a que se refiere la frac---
ción XVI del artículo 123 de la Constitu---
ción Federal.

V-.Las sociedades cooperativas y mutualistas.

VI-.Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

Las personas morales deben solicitar su inscripción dentro del mes siguiente a partir de aquél en que se firme su acta constitutiva.

4.1.2 LAS PERSONAS FISICAS.

Las personas físicas que presenten declaraciones periódicas relativas a impuestos federales, deben solicitar su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 15 fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

Las declaraciones por impuestos federales pueden ser por los siguientes conceptos:

a)-. Impuesto sobre la Renta.

- b)-.Impuesto al Valor Agregado.
- c)-.Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- d)-.Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.
- e)-.Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
- f)-.Impuesto sobre Automóviles nuevos.
- g)-.Impuesto sobre tenencia o Uso de Vehículos
- h)-.Impuesto sobre Servicios expresamente declarados de Interés Público por la ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del dominio directo de la Nación.
- i)-.Impuesto sobre Adquisición de Azúcar, Cacao y otros bienes.
- j)-.Impuestos al Comercio Exterior.
- k)-.Impuestos no comprendidos en los puntos precedentes causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de pago.

En el caso de las personas físicas, la solicitud de inscripción deberá presentarse dentro del mes siguiente a aquél en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de las declaraciones periódicas por impuestos federales.

4.1.3 PERSONAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

• Cuando se trate de contribuyentes que residan en el extranjero, pero que obtengan ingresos provenientes de establecimientos permanentes en el país o bien, que su fuente de riqueza se encuentre en el territorio nacional, solicitaran su inscripción a través de su representante legal establecido en el país; cuando no tengan representante lo haran ante el Consulado Mexicano más próximo al lugar de su domicilio, o bien, podrán enviarlo al mismo utilizando el servicio postal certificado con acuse de recibo, para constancia.

El Reglamento del Registro Federal de Contribuyentes abrogado, omitió indicar el término con el que contaban los residentes en el extranjero para solicitar su inscripción, lo que implicaba una laguna en la ley, situación que fue subsanada por el legislador a través del Re-

glamento del Código Fiscal de la Federación, en que se señaló que las personas residentes en el extranjero deberán solicitar su inscripción dentro del mes siguiente en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

4.1.4 LAS PERSONAS QUE EFECTUEN LOS PAGOS DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO .

Las personas físicas y morales que tengan trabajadores a su servicio, que hagan pagos por los conceptos de ingresos que perciban sus trabajadores, por la prestación de un servicio personal subordinador, deberán solicitar la inscripción dentro del mes siguiente a aquél en que éstos iniciaron la prestación de servicios (artículo 15 - fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

4.1.5 LAS PERSONAS FISICAS QUE OBTENGAN INGRESOS POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO .

Los empleados o trabajadores deberán solicitar su inscripción a través de sus empleadores, por lo tanto -

los empleados estarán obligados a proporcionar los datos necesarios para proceder a su inscripción o bien comprobar al empleador que ya han sido inscritos previamente. En el caso de que los trabajadores ya inscritos no cuenten con el comprobante respectivo, el trámite que procede es el solicitar un duplicado de su cédula de registro ante cualquier autoridad recaudadora, pudiendo hacer la misma gestión su empleador; en ambos casos se deberá proporcionar al trabajador o empleado, ya sea copia de la solicitud y la cédula de registro o comunicarle la clave de registro dentro de los siete días siguientes a aquél en que se presente la solicitud de inscripción.

En el caso de que los empleadores no soliciten la inscripción de sus empleados, éstos lo podrán hacer dentro de los quince días siguientes al vencimiento del término que se les había otorgado a sus empleadores para cumplir con esta obligación (artículo 15 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

4.2 PRESENTACION DE AVISOS.

~~Las personas físicas o morales inscritas en el~~

Registro Federal de Contribuyentes, durante su situación fiscal, cuando proceda, deberán cumplir con la obligación de presentar los avisos que señala directamente los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 14 de su Reglamento y que son:

1-.Cambio de nombre, denominación o razón social

2-.Cambio de Domicilio.

3-.Alta, Aumento, Disminución o Baja de obligaciones fiscales.

4-.Liquidación o Apertura de Sucesión.

5-.Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

4.2.1. CAMBIO DE NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL.

"El nombre es el signo que distingue a una persona de las demás en sus relaciones jurídicas o sociales. Consta de nombre propio y del nombre de familia o apellidos" (48).

- - - - -

(48) De Pina Vara, Rafael. op. cit., p. 286.

Se considera que cambia de nombre las personas físicas, para efectos del Registro, cuando así se haga --- constar en el Registro Civil. Las personas de sexo femenino deberán usar su nombre de solteras.

"La denominación es el nombre de algunas sociedades en el que no figura el de ninguno de sus socios. La denominación social puede formarse libremente, siempre que no de lugar a confusiones con las empleadas por otras sociedades " (49).

En todo caso, deberá indicarse junto a la denominación, el tipo social adoptado. La deben de usar la Sociedad de Responsabilidad Limitada, La Sociedad Anónima, - la Sociedad Cooperativa etc..

La razón social en cambio, es el nombre de la sociedad mercantil formado con el de uno de sus socios, -- con el de algunos de ellos o con el de todos.

El aviso de cambio de nombre, denominación o razón social, deberán presentarlo las personas físicas o -

(49) IBID. p. 177.

morales ante las oficinas autorizadas dentro del mes siguiente a aquél en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación (artículo 19 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

4.2.2 CAMBIO DE DOMICILIO.

El domicilio fiscal de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación es:

a) -. Tratándose de personas físicas;

1-. Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

2-. Cuando no realicen las actividades empresariales y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

3-. En los demás casos, el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades.

b).-En el caso de personas morales:

1.-Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

2.-Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designe.

El aviso de cambio de domicilio deberán presentarlo las personas físicas y morales cuando el contribuyente o retenedor establezca su domicilio en lugar distinto al que tiene manifestado o cuando deba considerarse el nuevo domicilio en los términos señalados anteriormente, dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar la situación de hecho que corresponda .

También se considera que hay cambio de domicilio cuando se modifique la nomenclatura o la numeración oficial.

Si el nuevo domicilio del contribuyente o rete
nedor continua dentro de la misma circunscripción territo-
rial de las oficinas ante las que había presentado decla-
ciones periódicas, el aviso a que se hace referencia se --
presentará ante las propias oficinas.

Si el nuevo domicilio del contribuyente o rete
nedor queda dentro de la circunscripción territorial u ofi
cinas distintas de aquéllas ante las que venía presentando
declaraciones periódicas, este aviso se presentará tanto *
en las oficinas en las que dejará de presentar dichas de--
claraciones como ante las que seguirá presentandolas (ar-
tículo 20 del Reglamento del Código Fiscal de la Federa---
ción).

4.2.3 ALTA, AUMENTO, DISMINUCION O BAJA DE OBLIGACIONES.

Este aviso se presentará ante las oficinas en_
las que se había presentado las declaraciones periódicas -
(artículo 21 del Reglamento del Código Fiscal de la Fede-
ración).

Este tipo de avisos procederá en los siguien--
tes casos:

a)-. Aviso de Alta.

Cuando se tenga que presentar declaraciones periódicas sin que antes se tuviera esta obligación. No será necesario presentar este aviso cuando coincida la situación que se comenta, con la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b)-. Aviso de Aumento.

Este aviso se dará cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

1-. Cuando se tenga obligación de presentar declaraciones periódicas distintas a las que se venía presentando.

2-. Se opte por pagar el impuesto sobre la renta conforme bases especiales de tributación.

c)-. Aviso de Disminución.

Cuando se deje de estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas que se venían presentando.

d)-. Aviso de Baja.

Este aviso se dará cuando se deje de estar obligado a presentar todas las declaraciones periódicas que se venían presentando.

No será necesario presentar este aviso cuando se presenten los avisos de liquidación, sucesión o cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

Quando el cambio o baja de obligaciones sea con motivo de que ya no se tenga la obligación de presentar la declaración anual que señala el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (de las Personas Físicas), se dará este aviso en lugar de esa declaración.

No se considera que hay cambio de obligaciones fiscales cuando se modifiquen los formularios para presentar las declaraciones o los plazos para efectuar pagos.

Tratándose de personas físicas dedicadas a actividades empresariales, conforme al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá presentar junto con el aviso de baja de obligaciones fiscales la garantía del -

interés fiscal como lo prevee el Código Fiscal de la Federación.

4.2.4 LIQUIDACION O SUCESION.

El aviso de liquidación de sociedades deberá presentarse cuando proceda la liquidación o disolución total, como consecuencia de haberse cumplido cualquiera de las causas legales de disolución que pueden ser:

- "1-.Cumplimiento del plazo.
- 2-.Imposibilidad de realizar el fin social (artículo 299 fracción II de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
- 3-.Consumación del fin social (artículo 299 fracción II de L.G.S.M.).
- 4-.Disminución de los socios a un número inferior al mínimo legal (5 en las sociedades por acciones; 10 en las cooperativas; 2 en las demás, artículo 299 fracción IV de L.G.S.M.).
- 5-.Pérdida de las dos terceras partes del capital social (artículo 299 fracción V L.G.S.M)

6-.Realización habitual de actos ilícitos (artículo 3 de L.G.S.M.).

7-.En la colectiva, en la comandita simple y en la comandita por acciones, respecto a los comanditados, la muerte de un socio (artículo 230 de L.G.S.M.).

8-.Fusión con otra sociedad (artículo 224 de L.G.S.M.)" (50).

Este aviso deberá presentarse ante la oficina autorizada en cuya circunscripción se encuentre el domicilio del contribuyente dentro del mes siguiente al día en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que determinó la disolución.

Las personas que presenten este aviso, no quedan obligadas a dar el de alta, cambio o baja de obligaciones fiscales con motivo de la liquidación de sociedades.

Junto con el aviso de liquidación se deberá presentar la garantía fiscal.

(50) Mantilla Molina, Roberto L. Derecho Mercantil, 27a. ed Ed. Porrúa, México, 1977, p. 436-437.

En el caso de que una persona obligada a presentar declaraciones periódicas fallezca, el representante legal de la sucesión (albacea), deberá presentar el aviso de sucesión dentro del mes siguiente a la fecha en que el representante de la sucesión acepte el cargo, en la oficinas ante las cuales el autor de la sucesión venía presentando sus declaraciones, no existiendo la obligación de presentar este _aviso cuando la persona que fallezca no hubiera estado obligada a presentar declaraciones periódicas por percibir únicamente ingresos por salarios y/o por honorarios (Capítulos - I y II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta)

Las personas que presenten este aviso no quedan obligadas a dar el aviso de alta, aumento, disminución o baja de obligaciones fiscales con motivo de la liquidación o fallecimiento.

4.2.5 CANCELACION EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Este aviso deberá presentarse en los siguientes casos:

- 1-.Liquidación total del activo. Este aviso lo deberá presentar en su caso las sociedades --

mercantiles, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, simultáneamente a la declaración final de liquidación total del activo del negocio que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta y cuando no se cause este impuesto, presentarán este aviso junto con la última declaración a que estén obligados.

2-Cesación total de operaciones de personas morales que no entran a liquidación.

3-Fusión. Si desaparecen las sociedades mercantiles como consecuencia de una fusión, es decir, que se extingue una o varias sociedades, por su incorporación a otra ya existente o para constituir una nueva, la que subsista o resulte de la misma será la que presente el aviso por las que desaparezcan junto con la última declaración a que esten obligados; la sociedad acompañará constancia de que la fusión ha quedado inscrita en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio de las Entidades Federativas de que se trate.

4-Sucesión. Si se trata de la sucesión de persona física que estaba obligada a presentar de-

claraciones periódicas por no percibir únicamente ingresos por salarios y/o por honorarios, el aviso lo presentará el representante legal (albacea) ante las oficinas autorizadas en las cuales el autor de la herencia venía presentando tales declaraciones, dentro del mes siguiente en que se acepte dicho cargo.

5.-Liquidación de la sucesión. Cuando el representante haya presentado aviso de inicio de la sucesión, presentará el aviso de cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por el autor de la sucesión dentro del mes siguiente en que haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión, a las oficinas ante las cuales el autor de la herencia venía presentando declaraciones periódicas.

4.2.6 APERTURA O CIERRE DE ESTABLECIMIENTOS O LOCALES.

Cuando se trate de apertura o cierre de establecimientos o locales que utilicen como base fija para el de-

sempañ de servicios personales independientes, el aviso deberá presentarse ante la oficina autorizada en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el establecimiento o base fija, dentro del mes siguiente al día en que se realicen cualquiera de los siguientes hechos:

1-.Que se abra o cierre un establecimiento.

2-.Que se abra o cierre un local, que se utiliza como base fija para el desempeño de servicios personales e independientes, como podría ser cualquier profesión.

4.3 OBLIGACION DE LOS FEDATARIOS PUBLICOS.

El artículo 27 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación señala la obligación que tienen los fedatarios públicos de exigir a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas de fusión o de liquidación, la comprobación de que han solicitado la inscripción de la nueva sociedad o bien que se ha cancelado la inscripción de la sociedad o sociedades que se han extinguido para dar paso a la nueva sociedad; debiendo asentar en su protocolo la fecha de presentación.

Los otorgantes de las escrituras públicas de fu sión o de liquidación de personas morales deberán comprobar dentro del mes siguiente a la firma de la escritura pública, que se ha presentado solicitud de inscripción o de aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el Registro Federal de Contribuyentes.

Entre las obligaciones señaladas indirectamente por la ley encontramos las siguientes:

4.4 UTILIZAR UNA CLAVE DE REGISTRO

La obligación de utilizar una clave de registro deriva de los artículos 27 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 25 de su Reglamento.

La clave de registro tiene la propiedad de ser autogenerada, constituyéndose en la única identificación en el sistema.

La clave de registro se dará a conocer a quien solicite la inscripción, mediante un documento que se denomina cédula de registro federal de contribuyentes, el cual será personal y único, es decir que a cada persona le corresponderá sólo una clave de registro que se formará con -

sus datos personales.

Para la formación del número de registro de personas físicas se tomará:

- 1-.La primera letra del apellido paterno y la siguiente, primera vocal del mismo.
- 2-.La primera letra del apellido materno.
- 3-.La primera letra del nombre.

A continuación y separada con un guión, se anotará la fecha de nacimiento del contribuyente en el siguiente orden:

Año.-Se tomará las dos últimas cifras escribiéndolas con números arábigos.

Mes.-Se tomará el mes de nacimiento en su número de orden, escribiéndolo con números arábigos.

Día.-Se escribira con números arábigos.

La fecha completa de nacimiento de la persona -

física se anotará con seis dígitos, dos para el año, dos para el mes y dos para el día. Cuando en el año, mes o día, de la fecha de nacimiento, aparece solamente un guarismo se le antepondrá un cero.

Este registro será alfabético-numérico tomando en consideración el orden en que aparezcan las cuatro letras que sirven de base para el mismo y la numeración progresiva correspondiente a la fecha de nacimiento del causante.

Para la formación del número de registro de personas morales se tomará en cuenta lo siguiente:

Las personas morales se clasificarán como elementos de orden, las tres primeras letras de las tres primeras palabras de su denominación o razón social, tal y como esté manifestado en el aviso de inscripción.

A continuación y separada con un guión, la fecha de constitución o del último cambio de denominación o razón social de la sociedad, en el siguiente orden:

Año.-Se tomarán las dos últimas cifras, escri-

biéndolas con números arábigos.

Mes.-Se tomará el mes de constitución o del último cambio de denominación o razón social en su número de orden, escribiéndolo con números arábigos.

Día.-Se escribirá con números arábigos.

La fecha completa de constitución o del último cambio de denominación o razón social, de la sociedad, se anotará con seis dígitos; dos para el año, dos para el mes y dos para el día.

Cuando el año, mes o día, de la fecha de constitución o del último cambio de denominación o razón social, aparezca solamente un guarismo se le antepondrá un cero.

Este registro será alfabético-numérico, tomando en consideración el orden en que aparezca las tres letras que sirven de base para el mismo y la numeración progresiva correspondiente a la fecha de constitución o cambio de denominación o razón social.

La clave de registro al estar formada por los -

datos personales de cada contribuyente, trae como consecuencia que a cada uno de ellos les corresponda sólo una clave de registro.

La clave de registro puede modificarse en los casos de cambio de nombre, denominación o razón social, así también como consecuencia de correcciones de errores u omisiones.

4.5 MANIFESTAR DATOS VERIDICO.

La obligación de manifestar datos verídicos se puede encontrar en todas las ramas del Derecho, en virtud de que a través del conocimiento de la verdad es que se conoce la situación real del sujeto.

En materia de registro las formas oficiales de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, para tener validez deben estar firmadas por los contribuyentes de que se trate, manifestando bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en dichos formularios son verídicos es decir, que se apegan a la realidad del sujeto.

CAPITULO V

LOS ILICITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

5.1 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO.

Como ya quedó de manifiesto, una de las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones fiscales es que las conductas ilícitas sean tipificadas como infracciones fiscales.

Entre las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, encontramos las siguientes:

5.1.1 NO SOLICITAR LA INSCRIPCION EN EL REGISTRO.

Esta conducta ilícita se encuentra descrita en la fracción I del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación.

"FRACCION I-.No solicitar la inscripción cuando se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad para la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción".

Del análisis de esta fracción se puede comprobar que los elementos de la descripción son:

a).-Conducta.

La descripción del comportamiento señala como forma de comisión del ilícito la omisión, la inactividad del sujeto.

Existe la voluntad encaminada a no efectuar la acción que la norma jurídica le exige (la de solicitar su inscripción en el registro), es decir, se supone la existencia de un presupuesto jurídico, como es la obligación de solicitar la inscripción, la que se encuentra señalada en los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 15 de su Reglamento.

b)-. Sujeto Activo.

Los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 15 de su Reglamento, señalan quienes son los sujetos pasivos de la obligación de inscribirse; que al no realizar la se convierten en sujetos activos del ilícito como son:

1-.Las personas morales residentes en México.

2-.Las personas físicas.

3-.Las personas residentes en el extranjero.

4-.Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la --
Ley del Impuesto sobre la Renta.

c)-. Sujeto Pasivo.

En este caso, el titular del bien jurídico protegido es la Sociedad, la cual se convierte en sujeto pasivo de la comisión de los ilícitos, en virtud de que se pone en peligro su bienestar.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

Es el Patrimonio del Fisco integrado por todos_

los ingresos que recauda de los contribuyentes y que por su naturaleza forja una categoría común de las infracciones -- fiscales, de ahí que por su ordenación metodológica sea un tipo básico o fundamental, teniendo vida por sí misma.

e)-. Resultado.

La obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes es de carácter formal de ahí que su incumplimiento genera un resultado de peligro, es decir, - que se dan las condiciones favorables para dañar el bien jurídico tutelado.

Este resultado de peligro coincide en el tiempo con la conducta, es decir cuando se realiza la conducta se genera el resultado.

Dentro de los elementos especiales de la descripción se encuentran elementos normativos de tipo jurídico, de ahí que la infracción sea de tipo anormal, por contener apreciaciones de tipo jurídico, como son los términos - de extemporáneo y espontáneo.

La extemporaneidad se presenta cuando los contribuyentes cumplen con su obligación de inscribirse, pero

lo hacen con posterioridad al plazo que la ley señala para cumplir con ésta (dentro de un mes siguiente al día en que se efectúen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la prestación de la inscripción).

La espontaneidad la encontramos determinada en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación y por el que se puede afirmar que el cumplimiento de una obligación aunque sea extemporáneo, se considerará espontáneo en el caso de que:

- 1-.La omisión no hubiera sido descubierta por las autoridades fiscales.
- 2-.Que la omisión se corrija antes de que la autoridad hubiera notificado una orden de visita domiciliaria o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por los mismos.

Así se desprende que el cumplimiento de una obligación debe realizarse antes de que la omisión sea descubierta por alguna autoridad fiscal, ya sea por medio de visitas domiciliarias, excitativas o solicitudes de documentación, datos o informes, realizadas por la autoridad, porque

una vez que ha mediado este acto de autoridad el cumplimiento ya no se considerará espontáneo.

Atento a la conducta material del sujeto, ésta contradice los intereses colectivos, siendo contrario a derecho, lo que configura lo antijurídico del comportamiento.

Una vez que se ha exteriorizado la conducta del sujeto que viola un bien jurídico protegido, se hace necesario su análisis para determinar si le es atribuible, es decir, comprobar que el sujeto tiene las condiciones mínimas de salud y desarrollo mental que lo capaciten para responder del mismo.

En el caso de que los empleados o trabajadores no soliciten su inscripción, a que se encuentran obligados (artículo 27 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 15 de su Reglamento), aunque su conducta sea ilícita, el contribuyente no debe responder de la misma, ya que la obligación principal y la responsabilidad corresponden al empleador o patrón.

En efecto, el empleador o patrón es quien tiene la obligación de inscribir en el Registro Federal de Contri

buyentes a sus trabajadores o empleados que no lo estén --- (artículos 27 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 15 fracción III de su Reglamento) y en el caso de que no lo hagan, dicha obligación la tienen los empleados u obreros, ya que la adquieren subsidiariamente (quince días siguientes al en que venció el plazo otorgado a los empleadores para cumplir con la obligación de inscribirlos y no lo hacen), pero de cuyo incumplimiento no responderan, por que así lo establece el artículo 79 fracción I segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, por lo que no se presenta la antijuridicidad ni los otros elementos que estructuran el ilícito (imputabilidad, culpabilidad y punibilidad).

La conducta omisiva de los empleadores se considera eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado de ánimo por parte del sujeto, porque para su realización se requiere de un acto de conocimiento (de la existencia de la obligación) y una voluntad encaminada a no cumplir con ésta (dolo- directo).

El comportamiento antes descrito es punible y el contribuyente, sujeto activo del ilícito, se hace merecedor de una multa de tipo administrativo de \$ 10,000.00 (ar

tículo 80 fracción I del Código Fiscal de la Federación).

Una de las excusas por la cual el contribuyente no es sancionado, es cuando cumple extemporáneamente con su obligación, pero de manera espontánea.

5.1.2 NO PRESENTAR SOLICITUD DE INSCRIPCION A NOMBRE DE UN
TERCERO.

Esta infracción se encuentra descrita en la ---
fracción II del artículo 79 del Código Fiscal de la Federa-
ción que dice:

"FRACCION II.-No presentar solicitud de inscrip-
ción a nombre de un tercero cuando
legalmente se está obligado a ello
o hacerlo extemporáneamente, salvo
cuando la presentación sea espontá
nea".

Los elementos de la descripción son:

a) -.Conducta.

Este supuesto implica una conducta de omisión,-

de no solicitar la inscripción de un tercero cuando se tiene la obligación de hacerlo y que se encuentra señalada en los artículos 27 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 15 fracción III de su Reglamento (Presupuesto Jurídico).

El sujeto exterioriza su voluntad y la encamina a no solicitar la inscripción de un tercero (empleado u obrero) y lo logra, con lo que surge el primer elemento de la estructura del ilícito, la conducta.

b)-.Sujeto Activo.

En este caso quien tiene la obligación de solicitar la inscripción e incumple con la misma se convierte en sujeto activo del ilícito como son:

Las personas que hagan pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado), deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan pagos.

c)-. Sujeto Pasivo.

El incumplimiento de una obligación fiscal pone en peligro el bienestar de la sociedad, por lo que ésta es el sujeto pasivo del ilícito. También quien recibe el perjuicio es el Registro, ya que se perjudica su control de contribuyentes.

Los empleados u obreros, también ven afectados sus intereses, ya que éstos dependen de que sus empleadores los inscriban en el Registro, para cumplir con sus demás obligaciones.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

El bien protegido es el Patrimonio del Estado, pero además también se trata de proteger la confiabilidad del sistema de control que lleva el Registro.

e)-. Resultado.

Por tratarse de una obligación formal la que se incumple, el resultado obtenido es de peligro. La conducta coincide con el resultado en el tiempo, es decir, en el momento mismo en que se realice la conducta se produce el resultado.

Dentro de los elementos especiales de la descripción se encuentran elementos normativos de tipo jurídico, es decir que la infracción es de tipo anormal, por contener apreciaciones de tipo jurídico, como son los términos de extemporáneo y espontáneo.

La extemporaneidad se presenta cuando el contribuyente cumple con la obligación fiscal, pero con posterioridad al plazo que señala la ley para cumplir con ésta (dentro de un mes siguiente a la fecha de inicio de la prestación de servicios).

Si el cumplimiento extemporáneo de la obligación se realiza antes de que la omisión hubiera sido descubierta por alguna autoridad fiscal, este cumplimiento se considera espontáneo.

Una vez que se ha exteriorizado la conducta del sujeto que viola un bien jurídico protegido (Antijuridicidad), es necesario determinar que esta conducta le es atribuible al contribuyente (empleador), es decir, comprobar que éste reúne las condiciones mínimas de salud y desarrollo mental que lo capaciten para responder del ilícito.

La responsabilidad por esta infracción es perso

nal de los patrones y se funda en el principio de que quien tiene el deber de cumplir determinado acto debe estar sujeto a la correspondiente multa.

La conducta omisiva se considera intencional, ya que para su realización se requiere un acto de conocimiento del sujeto y voluntad encaminada a no cumplir con la obligación. Estos elementos califican a la conducta como dolosa (dolo-directo).

Esta conducta omisiva se encuentra sancionada con multa de \$ 10,000.00 (artículo 80 fracción I del Código Fiscal de la Federación).

Una de las excusas por la cual al empleador no se le sancionará, es cuando cumple con su obligación extemporáneamente, pero de manera espontánea.

5.1.3 NO PRESENTAR LOS AVISOS CORRESPONDIENTES.

Esta conducta se encuentra descrita en la fracción III del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"FRACCION III.-No presentar los avisos al Registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea".

Los elementos de la descripción son:

a) -. Conducta.

El supuesto señala como forma de comisión de la infracción la conducta de omisión, es decir de inactividad por parte del sujeto, cuando la norma le exige la actividad (obligación de presentar los avisos correspondientes que se encuentra señalada en los artículos 27 primer párrafo -- del Código Fiscal de la Federación y 14 de su Reglamento) - siendo éste su presupuesto jurídico.

b) -. Sujeto Activo.

El sujeto activo del ilícito analizado, son las personas físicas o morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes que durante su situación fiscal deben cumplir con la obligación de presentar los avisos y no lo hace

c)-. Sujeto Pasivo.

En este caso la sociedad es quien recibe el perjuicio del ilícito, ya que se pone en peligro el Patrimonio del Estado, que va encaminado a cumplir con la prestación de servicios a favor de la sociedad.

Cuando no se cumplen con las obligaciones que se tienen para con el Registro Federal de Contribuyentes, también quien recibe el perjuicio es este último, ya que se pierde la confiabilidad de los datos almacenados.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

Es el Patrimonio del Estado que se encuentra integrado por todos los impuestos que éste recauda de los contribuyentes.

La naturaleza del bien jurídico protegido califica a la infracción como de tipo básico o fundamental, ya que forja una categoría común en las infracciones.

e)-. Resultado.

La obligación de presentar los avisos correspon

dientes es de carácter formal, es decir, de coadyuvar a la Administración Pública para la rápida recaudación de los impuestos; en consecuencia el resultado obtenido es de peligro.

En la descripción encontramos elementos especiales como son los términos de extemporaneidad y espontaneidad.

El plazo con el cual cuentan los contribuyentes para presentar los avisos correspondientes es dentro de un mes siguiente al día en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho y cuando no se cumple dentro de éste, se considera extemporáneo. En el caso de que la omisión no hubiera sido descubierta por alguna autoridad antes de ser cumplida la obligación éste se considera espontáneo.

El que un contribuyente no presente los avisos en el Registro viola una norma que establece la obligación de hacerlo y que configura la antijuridicidad material, por el peligro en que se pone a los bienes de la sociedad.

El que el contribuyente no presente los avisos se considera intencional, puesto que para la realización de

la conducta ilícita es necesario que el contribuyente tenga conocimiento y encamine su voluntad a la no realización de la obligación.

Quando es comprobada la culpabilidad del contribuyente por ser éste imputable y que le sea atribuible la conducta, se procederá a la aplicación de la sanción respectiva señalada en el artículo 80 fracción II del Código Fiscal de la Federación, que consiste en multa de \$ 5,000.00.

La multa no se impondrá cuando se cumpla extemporáneamente con la obligación de presentar los avisos correspondientes, siempre y cuando este cumplimiento se haga antes de que la autoridad fiscal tenga conocimiento de la omisión.

5.1.4 NO CITAR LA CLAVE DE REGISTRO O HACERLO ERRONEAMENTE.

La descripción de estas conductas se hace en la fracción IV del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"FRACCION IV.-No citar la clave de registro o hacerlo erróneamente, en las declara

ciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley".

Los elementos de la descripción son:

a) -. Conducta.

La norma jurídica establece como formas de comisión de la infracción:

1-.La omisión. El no citar la clave de registro cuando se tiene la obligación de hacerlo y que se encuentra señalada en los artículos 18, 31, 27 y 122 del Código Fiscal de la Federación, que son su presupuesto jurídico.

La clave de registro es otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a cada persona que se inscriba en el Registro Federal de Contribuyentes, quienes deberán citarla en toda documentación o promoción que se trate ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales en que la Secretaría de Hacienda sea parte.

Actualmente se ha querido dar más importancia - al Registro porque el legislador se ha dado cuenta que éste es un medio de control de que se vale el Estado para controlar y recaudar los ingresos necesarios para financiar el -- gasto público.

De conformidad con el artículo 18 del Código -- Fiscal de la Federación, toda promoción realizada por los - contribuyentes deberá contener la clave de registro. Asimismo el artículo 31 del mismo ordenamiento señala como obligación la de expresar la clave de registro en las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos. El 122 lo exige en los recursos de revocación, de oposición al procedimiento de ejecución y de nulidad de notificaciones (todos_ estos artículos también constituyen el presupuesto jurídico de la conducta).

2-.La acción.El citar la clave de registro de - manera errónea, cuando se tiene la obligación de hacerlo pero de manera correcta. Esta obligación la encontramos señalada indirectamente en la ley (artículo 27 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación), ya que lo que se - pretende conservar es la confiabilidad del Registro y de -- los datos almacenados en él.

b)-. Sujeto Activo.

Son sujetos activos de la infracción quienes --
están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y
tienen la obligación de citar su clave de registro (perso-
nas físicas o morales) y no lo realiza o lo hacen errone-
mente.

c)-. Sujeto Pasivo.

El titular del bien jurídico protegido por la -
norma es la Sociedad, la cual se convierte en sujeto pasivo
del ilícito, en virtud de que se dañan los intereses y Pa-
trimonio del Estado, los que van encaminados a prestar ser-
vicios públicos en beneficio de la Sociedad.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

La naturaleza de los intereses y Patrimonio del
Estado, como bienes jurídicos protegidos, forja una catego-
ría común en todas las infracciones fiscales por lo que se
clasifica a esta infracción por su ordenación metodológica
en tipo básico o fundamental.

e)-. Resultado.

La obligación de citar la clave de registro y hacerlo de manera correcta es de carácter formal y su incumplimiento genera un resultado de peligro el cual coincide en el tiempo con la conducta.

Esta descripción se puede clasificar como de tipo normal, ya que la norma contiene conceptos puramente objetivos, es decir, se emplean palabras con un significado apreciable por los sentidos.

El que el contribuyente no cite su clave de registro o lo haga erróneamente viola disposiciones legales que le exigen que cite la clave de registro y lo haga de manera correcta y que al no hacerlo causan un perjuicio intencional a la Sociedad. Esta intencionalidad presupone el conocimiento y la voluntad de no realizar la conducta esperada o de realizarla de manera incorrecta.

El contribuyente que realiza una conducta que se adecúa al tipo señalado en esta fracción que se analiza, para que sea culpable es necesario que la conducta del sujeto le sea atribuible y para ello es necesario que éste cuente con las condiciones mínimas de desarrollo y de normalidad psíquica.

Esta conducta se encuentra sancionada con multa de tipo administrativo, la que se encuentra señalada en el artículo 80 fracción III de la siguiente manera:

- a*) Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre \$ 1,000.00 o el 1% de las contribuciones declaradas; en ningún caso la multa prevista en este inciso será mayor de -----
\$ 20,000.00
- b*) De \$ 5,000.00 tratándose de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- c*) De \$ 1,000.00 en los demás documentos.

5.1.5 AUTORIZAR ACTAS CONSTITUTIVAS SIN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS LEGALES.

Esta conducta se encuentra descrita en la fracción V del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"FRACCION V.-Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

Los elementos de la descripción son:

a) -. Conducta.

En este caso la obligación de los fedatarios es de no autorizar actas constitutivas de fusión o liquidación sin cumplir con los requisitos que señala el artículo 27 -- del Código Fiscal de la Federación, es decir, que debe exigirse a los otorgantes de las escrituras públicas, la comprobación de que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, - en el Registro Federal de Contribuyentes, de la persona moral de que se trate. En el caso de que no se cumplan con dichos requisitos y los fedatarios autoricen las actas constitutivas de referencia, se configurará la infracción que se analiza y su conducta será sancionable.

El presupuesto jurídico de la conducta es la -- existencia de una obligación de no autorizar las actas constitutivas sin cumplir con los requisitos que exige la ley, la cual se encuentra señalada en el artículo 27 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En este caso, existe la voluntad y el querer -- autorizar actas constitutivas de fusión o de liquidación a

través de una acción, siendo que tenía el deber jurídico de no hacerlo sin antes cumplir con los requisitos exigidos -- por la ley.

d)-. Sujeto Activo.

Los sujetos que pueden autorizar actas constitutivas de fusión o de liquidación, son los fedatarios públicos quienes al no cumplir con su obligación de comprobar -- que se han llenado los requisitos que exige el artículo 27_ del Código Fiscal de la Federación, se convierten en sujetos activos del ilícito.

c)-. Sujeto Pasivo.

La sociedad es quien recibe el perjuicio de la conducta ilícita del sujeto activo, ya que con ésta se violan intereses que estan destinados a satisfacer necesidades de la misma.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

Los intereses y el Patrimonio del Estado es lo_ que se tutela con las normas fiscales, por lo que la conducta que viola la norma, perjudica a los intereses y patrimonio.

nio a que se han hecho referencia.

e)-. Resultado.

La obligación de comprobar el cumplimiento de los requisitos legales (artículo 27) es de carácter formal, por lo que su incumplimiento genera un resultado de peligro el cual coincide en el tiempo con la conducta, es decir, que al momento en que se realiza la conducta surge el resultado.

Esta descripción contiene conceptos puramente objetivos, por lo que se puede clasificar como un tipo de caracter normal.

Aún cuando la conducta del fedatario público incumple la obligación fiscal y viola una disposición legal, existe una causa de justificación que impide la configuración de la antijuridicidad y es el cumplimiento de un deber.

Del análisis de la parte final del tercer párrafo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, se puede comprobar que señala que en caso de que los otorgan-

tes de las escrituras públicas a que se han hecho referencia no comprueban la inscripción o cancelación en el Registro, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del plazo de un mes posterior a la fecha de autorización de la escritura.

La anterior situación configura la infracción contemplada por la fracción V del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, por lo que la obligación del fedatario público está mal determinada en el artículo 27 del referido Código, ya que por una parte, se le obliga a este fedatario que cuando no se le comprueben los requisitos de inscripción o cancelación en el Registro, de poner en conocimiento a la Secretaría de Hacienda dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura pública; pero en el momento en que autorice la referida escritura sin que se hubieran cumplido los requisitos legales, ya se habrá configurado la infracción (fracción V del artículo 79), por lo que se crea confusión sobre la obligación del fedatario público, lo que hace necesaria la reforma del artículo 27 en su tercer párrafo, para señalar que los fedatarios públicos no deben autorizar ninguna escritura sin antes cumplir con los requisitos legales y en caso de omisión poner en conocimiento a la Secretaría de Hacienda dentro del plazo de un

mes posterior a la fecha de presentación de la escritura.

En el cumplimiento de un deber existe la colisión de dos deberes:

1-.Deber de cumplir. De poner en conocimiento a la Secretaría de Hacienda dentro del plazo de un mes siguiente a la fecha de autorización de la escritura constitutiva, si no se comprueban los requisitos señalados en el artículo 27 del referido Código.

2-.Deber de no realizar. De no autorizar el acta constitutiva sin antes se cumplan con los requisitos legales exigidos.

Al no configurarse la antijuridicidad de la conducta del sujeto, no se pueden integrar los demás elementos que componen el ilícito (imputabilidad, culpabilidad y punibilidad).

5.2 DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO.

Otra de las consecuencias del incumplimiento de obligaciones es tipificar las conductas ilícitas como deli-

tos fiscales.

Entre los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, encontramos los siguientes:

5.2.1 OMITA SOLICITAR SU INSCRIPCION O LA DE UN TERCERO EN EL REGISTRO.

Esta conducta delictiva se encuentra descrita en la fracción I del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"FRACCION I-.Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga".

Del análisis de esta fracción se pueden determinar los siguientes elementos:

a) -. Conducta.

El supuesto anterior establece una conducta de omisión, es decir, de no solicitar la inscripción en el Registro. En este caso las personas físicas, morales (residentes en México o en el extranjero) y las que hagan pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la obligación de inscribirse la que deriva de los artículos 27 primero y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación y 15 de su Reglamento, los cuales constituyen el presupuesto jurídico de la conducta.

b) -. Sujeto Activo.

En este caso son quienes tienen la obligación de inscribirse y no lo realizan (personas morales residentes en México, las personas físicas, las personas residentes en el extranjero y aquéllas que efectuen pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y quienes reciben los pagos a que se han hecho referencia).

c) -. Sujeto Pasivo.

El titular del bien jurídico protegido por la norma que se incumple, es quien se convierte en sujeto pasivo del delito. La sociedad es el sujeto pasivo, ya que es quien recibe el perjuicio o la posibilidad de daño ocasionado por el incumplimiento de las obligaciones.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

En los delitos fiscales el bien que se pretende proteger es la seguridad y el bienestar de la sociedad, lo que se logra protegiendo los intereses y Patrimonio del Estado, de ahí que varios autores hayan querido agrupar a los delitos fiscales previstos en el Código Fiscal de la Federación, dentro de la denominación de los delitos contra el Patrimonio del Fisco.

La naturaleza de este bien jurídico protegido forja una categoría común de los delitos fiscales, lo que permite calificar a este ilícito como de básico o fundamental.

e)-. Resultado.

El solicitar la inscripción en el Registro Federal

ral de Contribuyentes es una obligación de carácter formal por lo que su incumplimiento genera un resultado de peligro, es decir, que con este incumplimiento no se daña al bien jurídico tutelado, pero da las condiciones favorables para -- que este se produzca.

Dentro de los elementos especiales de la des---
cripción encontramos la referencia temporal, ya que para --
que se configure el delito fiscal de referencia, es necesari---
o que el contribuyente deje de cumplir con su obligación_
de solicitar su inscripción o la de un tercero más de un --
año contado a partir de la fecha en que venció el plazo ---
(dentro de un mes contado a partir de la fecha en que se -
presenten las situaciones jurídicas o de hecho que den ori-
gen a la obligación) para cumplir con la obligación.

El plazo de un año vencerá el mismo día del si-
guiente año de calendario a aquél en que se inició. En el -
plazo que se fije por año cuando no exista el mismo día en_
el mes de calendario correspondiente, el término será el --
primer día hábil del siguiente mes de calendario. No obstan-
te lo anterior, si el último día del plazo, las oficinas au-
torizadas para inscribir a los sujetos, al realizar el trá-
mite de inscripción permanecen cerradas durante el horario_

normal de labores, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil (artículo 12 del Código Fiscal de la Federación).

Cuando el contribuyente no solicite su inscripción o la de un tercero a quien le haga pagos por la prestación de un servicio personal subordinado , viola una norma jurídica que establece la obligación, por lo que su conducta se considera antijurídica.

En el caso de que los empleados u obreros no sean inscritos por sus patrones, deberán ellos mismos solicitar su inscripción (quince días después a la fecha en que venció el plazo para que los empleadores cumplieran con la obligación), pero en el caso de que éstos no lo hagan - su conducta omisiva no será antijurídica, en virtud de que la responsabilidad personal es del empleador.

Si la conducta de los empleados u obreros no se considera antijurídica, tampoco será culpable ni sancionable.

En cambio para los empleadores si se considerará su conducta antijurídica siendo necesario determinar si

ésta le es atribuible, es decir, comprobar que éste reúne - las condiciones mínimas de salud y desarrollo mental que lo capaciten para responder del ilícito.

La conducta omisiva de los empleadores así como de los contribuyentes obligados a solicitar su inscripción - (a excepción de los empleados), se considera intencional_ ya que los contribuyentes conocen su obligación y encaminan su voluntad a no cumplir con ella (dolo-directo).

Esta conducta se encuentra sancionada, según se ñala el primer párrafo del artículo 110 del Código Fiscal - de la Federación, con sanción penal (prisión) de tres me- ses a tres años.

Este tipo de sanciones son más graves que las - que se imponen en las infracciones fiscales, pues se trata_ de sanciones corporales, privativas de la libertad, de pri- sión.

Debido a que todo delito se trata de reparar -- por medio de la cárcel, es que sufrimos una inflación legis- lativa sin precedentes, con Códigos más represivos que pre-

ventivos, con gran saturación de los tribunales, con defectos de selección y preparación del personal administrativo y con negras manchas de corrupción.

Este tipo de sanciones son impuestas por la autoridad judicial a través de un procedimiento penal cumpliendo con las garantías constitucionales y con las formalidades esenciales del procedimiento.

5.2.2 NO RENDIR LOS INFORMES AL REGISTRO O HACERLO CON FALSEDAD.

Esta conducta delictiva se encuentra descrita en la fracción II del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"FRACCION II.-No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado, o lo haga con falsedad".

Los elementos de la descripción son:

a) -. Conducta.

La norma jurídica establece como formas de comi

sión del delito:

1-.La omisión. El no rendir los informes al Registro Federal de Contribuyentes cuando se tiene la obligación de hacerlo como se señala en el artículo 31 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que es su presupuesto jurídico.

Es importante que los contribuyentes al presentar sus declaraciones, avisos, constancias o documentos, -- proporcionen los informes que son necesarios para controlar y clasificar su situación fiscal.

La información proporcionada por los contribuyentes es acumulada por el Registro Federal de Contribuyentes, actividad que es importante porque se puede clasificar a los contribuyentes por actividades, además de que se puede determinar el monto de ingresos que debe recaudar la Federación.

2-.La acción. El rendir los informes a que se en cuenta obligado el contribuyente de manera falsa, cuando se tiene la obligación de hacerlo de manera correcta. Esta-

obligación pretende conservar la confiabilidad del Registro y de los datos en él almacenados.

Quienes en las declaraciones, avisos, constancias y documentos, incurran en errores u omisiones, daran a conocer los informes correctos ante las oficinas autorizadas, utilizando la forma oficial que corresponda, indicando en ellas que se presenta " para corrección de errores u omisiones ", con el original le devolveran para su reposición, en su caso, el documento erróneo que se hubiera expedido.

Los informes asentados en los documentos a que se han hecho referencia, se consideran verídicos, ya que los contribuyentes que los manifiestan firman estos documentos bajo protesta de decir verdad, por lo que un informe falso se considera una falta grave, además de que en la mayoría de los casos estas faltas van encaminadas a evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales.

b)-. Sujeto Activo.

Son sujetos activos del delito fiscal quienes conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de

presentar solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como de expedir constancias o documentos, en los cuales se deben asentar determinados informes y no lo hacen.

c)-. Sujeto Pasivo.

El titular del bien jurídico protegido por la norma es la Sociedad, la cual se convierte en sujeto pasivo del delito, en virtud de que la conducta delictiva da las condiciones favorables para causar daño a dicho bien.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

La naturaleza del bien jurídico protegido por la norma (el Patrimonio del Estado) forja una categoría común que permite calificar a la conducta de tipo básico o fundamental.

e)-. Resultado.

La obligación que se incumple es de carácter formal, por lo que el resultado que se produce es de peli-

gro, ya que no se daña el bien jurídico protegido, pero se dan las condiciones favorables para que éste se produzca.

El que el contribuyente no rinda los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad, viola disposiciones legales que le exigen que rinda los informes y que lo haga con veracidad.

Con el incumplimiento de una obligación se causa un perjuicio o se crea la posibilidad de daño a la sociedad que se considera intencional. Esta intencionalidad presupone el conocimiento de la obligación de rendir informes y hacerlo con veracidad y la voluntad de no realizar la conducta esperada o realizarla de manera errónea.

Una vez que la conducta del sujeto se adecuó al tipo señalado por la norma, es necesario determinar si ésta le es atribuible al contribuyente, es decir, que éste pueda responder del mismo, por reunir las condiciones mínimas de desarrollo físico y psíquico.

La conducta ilícita (ya sea de no rendir los informes o hacerlo con falsedad) se encuentra sancionada con prisión de tres meses a tres años.

5.2.3 USAR MAS DE UNA CLAVE DE REGISTRO.

Esta conducta delictiva se encuentra descrita por la fracción III del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"FRACCION III.-Use más de una clave de registro federal de contribuyentes.

Los elementos de la descripción son:

a)-. Conducta.

En este caso la obligación de los contribuyentes es usar sólo una clave de registro, por lo que los contribuyentes al usar más de una clave están incumpliendo con su obligación.

La conducta descrita es de acción, es decir que sólo mediante la actividad el sujeto puede cometer este delito.

La obligación de no usar más de una clave de registro se encuentra señalada indirectamente en los artícu-

los 27 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 25 de su Reglamento.

A través de la utilización de una sola clave de registro se hace posible unificar el sistema fiscal bajo una sola política administrativa de control, proporcionando información fiscal eficiente a las autoridades fiscales para la planeación de la política fiscal.

El Registro pretende al otorgar solo una clave de registro:

"1-.Que en un futuro próximo se esté en posibilidad de ampliar el control sobre los contribuyentes y disminuir sus índices de evasión.

2-.Que exista la tendencia de hacer de la clave de registro federal, una identificación de carácter nacional y considerarla como referencia para diversos fines, diferentes de los relacionados con los impuestos"(51).

(51) Miranda Pasquel, Raúl. Identificación del contribuyente. Revista de Información Fiscal de la S.H.C.P., -- No. 50, México, febrero de 1970, p. 75

b)-. Sujeto Activo.

Todos los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes pueden ser sujetos activos del delito fiscal, ya que sólo ellos son los que poseen la clave de registro y los que pueden incumplir con su obligación de usar sólo una clave de registro.

c)-. Sujeto Pasivo.

La sociedad es quien recibe los perjuicios ocasionados con la conducta delictiva del contribuyente, o al menos la posibilidad de daño.

En este caso en concreto, el Registro Federal de Contribuyentes es también quien recibe el daño o la posibilidad de daño ocasionado con la conducta delictiva, ya que se pierde la confiabilidad de su sistema de control.

d)-. Bien Jurídico Protegido.

El bienestar y la seguridad de la sociedad es lo que se protege con las normas fiscales, por lo que no se deben violar los intereses y Patrimonio del Estado que

están destinados a la satisfacción de las necesidades de la sociedad.

e)-. Resultado.

Cuando se incumple la obligación formal de usar sólo una clave de registro se genera un resultado de peligro, ya que ésta está destinada a coadyuvar a la Administración Pública para la debida recaudación de los impuestos, en virtud de que se dan las condiciones favorables para que se produzca el daño sobre el bien jurídico tutelado por la norma.

Cuando el contribuyente usa más de una clave de registro (dos o más), viola la norma jurídica que le obliga a usar solo una de ellas (la correcta), lo que configura la antijuridicidad material, por el peligro en que se pone a los bienes de la sociedad.

Si la conducta antijurídica le es atribuible al sujeto, se debe proceder a determinar si éste tuvo conocimiento de su obligación, de citar la clave de registro que le corresponda o bien de no usar más de una, y manifestó su voluntad en el sentido de no cumplir con ella (do lo-directo).

La conducta de acción del sujeto se encuentra sancionada con pena de tres meses a tres años de prisión, como lo señala la primera parte del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación.

5.2.4 ATRIBUIRSE COMO PROPIAS ACTIVIDADES AJENAS.

Esta conducta delictiva se encuentra descrita en la fracción IV del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"FRACCION IV-.Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes ".

Del análisis de esta fracción se puede determinar que los elementos del delito son los siguientes:

a)-. Conducta.

El atribuirse implica una acción, una actividad por parte del sujeto, teniéndose que en este caso se exigía una inactividad por parte del sujeto, es decir no manifestar datos falsos.

Este tipo de conductas se consideran como trabas para el registro y control de los contribuyentes, ya que se debe tomar en cuenta que esta Institución toma en consideración las actividades de los contribuyentes (la manifestada en su solicitud de inscripción y en los avisos que presente), para hacer el cálculo de los ingresos que los mismos deben obtener en cada ejercicio fiscal y por lo tanto el total de impuestos que debe pagar.

Ahora bien, se debe tomar en cuenta que cada contribuyente paga sus impuestos de acuerdo con los ingresos que debe obtener según la actividad que desarrolla, y si manifiesta una actividad distinta, esta evadiendo el control que sobre él ejerce el Estado.

Las empresas, sean personas físicas o morales pueden realizar las siguientes actividades empresariales:

1-.Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en los siguientes casos,

2-.Las industriales entendidas como extracción

conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

3-.Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

4-.Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

5-.Las de pesca que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

6-.Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y apro

vechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial (artículo 16 del Código Fiscal de la Federación).

b)-. Sujeto Activo.

El sujeto activo del delito analizado son las personas físicas o morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes que deben manifestar en su inscripción y en los avisos que presenten la actividad que desarrollan.

c)-. Sujeto Pasivo.

Quien recibe el perjuicio de la conducta delictiva es la Sociedad y los intereses que están destinados a satisfacer sus necesidades.

También quien recibe el perjuicio con la conducta delictiva es el Registro, porque su control de contribuyentes pierde eficacia al almacenar datos falsos.

d) -. Bien Jurídico Protegido.

Es el Patrimonio e intereses del Fisco que -- van encaminados a la satisfacción de necesidades de la so ciudad.

e) -. Resultado.

La obligación que se incumple es de carácter formal, porque está destinada a coadyuvar a la Administra ción Pública para la recaudación de los impuestos, de ahí que el resultado que se genere sea de peligro.

El que un contribuyente manifieste activida-- des distintas a las que desarrolla viola una disposición que pretende proteger la confiabilidad de los datos del - Registro, además del Patrimonio del Estado, lo que confi- gura la antijuridicidad material, por el peligro en que - se pone a los bienes de la sociedad.

El que un contribuyente manifieste activida-- des que no desarrolla se considera intencional, puesto -- que para la realización de la conducta delictiva es neces- sario que el contribuyente tenga conocimiento de su obli-

gación y encamine su voluntad a no realizarla (dolo-di--recto).

Cuando es comprobada la culpabilidad del contribuyente por ser éste imputable y que le sea atribuible la conducta, se procederá a la aplicación de la sanción - que en este caso es de tres meses a tres años de prisión, como señala la primera parte del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación.

El último párrafo del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación señala " no se formulará querrela si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal - antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de -- las disposiciones fiscales".

La querrela es uno de los requisitos de procedibilidad de los delitos fiscales que señala el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación y que es necesaria en el procedimiento penal" ya que es una relación de hechos expuestas por el ofendido ante el órgano

investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga - al autor del delito" (52).

En los delitos fiscales relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, el ofendido determina si se debe perseguir al presunto responsable.

La querrela ño se presentará cuando el contribuyente cumpla espontáneamente con sus obligaciones, de acuerdo con lo que establece el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. Es decir que la espontaneidad que se contempla como una salvedad para no aplicar multas a los infractores, también es aplicable en materia de delitos -- fiscales para no sancionar al sujeto.

La espontaneidad se presenta cuando el contribuyente cumple con sus obligaciones fiscales, aunque sea de manera extemporánea, con la condición de que este cumplimiento se presente antes de que exista alguna gestión de autoridad (cuando la autoridad fiscal realiza cualquiera de sus facultades de comprobación).

- - - - -
(52) Rivera Silva, Manuel. El Procedimiento Penal, 11a. ed. Ed. Porrúa, México, 1980, p. 120

Los términos de extemporáneo y espontáneo, son elementos normativos de las conductas delictivas descritas en el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, porque son apreciaciones de tipo jurídico, que permiten calificarlas como de tipo anormal.

CONCLUSIONES

PRIMERA.-La relación impositiva es fundamentalmente una relación de obligación que presupone la existencia de dos sujetos; el activo que es a quien le corresponde el beneficio de las prestaciones de dar, hacer, no hacer o de tolerar, y pasivo a quien le corresponde cumplir con el deber que se encuentra a su cargo.

SEGUNDA.-Las obligaciones fiscales pueden clasificarse en obligaciones sustantivas (de dar) y en obligaciones formales (de hacer, no hacer o de tolerar) de acuerdo con el contenido de la prestación jurídica.

TERCERA.-En las obligaciones sustantivas la prestación jurídica es patrimonial, que constituye principalmente en una obligación de dar, de pagar el impuesto; en cambio en las obligaciones formales el contenido son prestaciones de hacer, no hacer o de tolerar, en donde se imponen deberes de colaboración a cargo de los sujetos para coadyuvar a las autoridades y que son indispensables para asegurar que las obligaciones de los contribuyentes se cumplan.

CUARTA.-El incumplimiento de las obligaciones formales se presenta cuando el contribuyente no cumple con

sus deberes de manera absoluta o incompleta y puede consistir en una acción (cuando el contribuyente realiza lo que la ley prohíbe) o una omisión (cuando el contribuyente no realiza lo que la ley le obliga a hacer).

QUINTA.-El incumplimiento de una obligación puede configurar un ilícito fiscal, llámese infracción o delito fiscal.

SEXTA.-Hay conductas que participan de una dualidad, es decir, que el mismo ordenamiento jurídico las considera como infracciones y como delitos fiscales, como sucede en las siguientes conductas:

La conducta descrita en el artículo 110 fracción I del Código Fiscal de la Federación (Omitir solicitar la inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes), tiene similitud a las señaladas en las fracciones I y II del artículo 79 del mismo ordenamiento (No solicitar la inscripción cuando se esté obligado a ello; no presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero).

De igual manera la conducta señalada en el artículo 110 fracción II (No rinda al citado registro los in

formas a que se encuentra obligado) tiene similitud con la descrita en la fracción III del artículo 79 (No presentar los avisos al registro).

SEPTIMA.-La infracción fiscal es la vulneración de una norma jurídica que exige a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones y que exige como presupuesto la existencia de una obligación fiscal, la cual debe ser cumplida por el contribuyente, y éste no la realiza siendo su conducta contraria a derecho.

OCTAVA.-La medida coercitiva principal que se impone al sujeto por incumplimiento de una obligación formal que configura una infracción fiscal, consiste en la imposición de una multa.

NOVENA.-La medida coercitiva que se impone al sujeto por incumplimiento de una obligación formal que configura un delito fiscal, consiste en pena privativa de libertad (prisión).

DECIMA.-El delito fiscal es toda conducta anti-jurídica que tiene por objeto eludir la obligación fiscal, lesionando el patrimonio del fisco y, con ello, alterando el bien común; por lo que tomando en cuenta la importancia

de la transgresión las leyes fiscales han establecido una sanción privativa de la libertad, la que se aplicará independientemente de las sanciones administrativas que correspondan al infractor.

DECIMA PRIMERA.-El objeto de protección tanto en la infracción fiscal como en el delito, es la seguridad de la satisfacción de las necesidades de la sociedad, lo cual se logra a través de la captación de los ingresos que percibe la Federación, los Estados o los Municipios y que al acumularse conforman el Patrimonio Público del Estado.

DECIMA SEGUNDA.-Los ilícitos mixtos no violan el principio "NON BIS IN IDEM", en virtud de que este principio prohíbe el ejercicio de dos acciones penales idénticas, y en el caso de los ilícitos mixtos se tramita una dualidad de procedimientos en que no se llega a la contradicción de este principio, ya que son procedimientos independientes que se tramitan por autoridades distintas.

DECIMA TERCERA.-Existen diferencias entre la infracción y el delito fiscal, respecto al sujeto activo, sanción, procedimiento y autoridad competente, pero en esencia la infracción y el delito son idénticos.

DECIMA CUARTA.-Son los elementos constitutivos de los ilícitos fiscales (infracción y delito), la conducta, tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad.

DECIMA QUINTA.-La conducta es la base indispensable del ilícito, es el comportamiento humano positivo --- (acción) o negativo (omisión) voluntario encaminado a un propósito, cuyos elementos constitutivos son; la manifestación de la voluntad, resultado y nexos causal.

DECIMA SEXTA.-En los ilícitos fiscales relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, existen -- presupuestos jurídicos, como es la existencia de obligaciones fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes y que consisten en:

- a)--.Solicitar la inscripción en el registro --- (artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 15 de su Reglamento).
- b)--.Presentar los avisos correspondientes (artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 14 de su Reglamento).

c)-.Autorizar actas constitutivas de fusión o liquidación, de personas morales sin cumplir con los requisitos fiscales que exige el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación .

d)-.Utilizar una clave de registro (artículos 27 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 25 de su Reglamento).

DECIMA SEPTIMA.-Las conductas descritas en el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, son de acción y de omisión.

a)-. De acción.

1-.Citar la clave de registro erróneamente.

2-.Autorizar actas constitutivas de fusión o liquidación de personas morales sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 del C.F.F.

b)-.De omisión.

1-.No solicitar la inscripción.

2-.No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero.

3-.No presentar los avisos al registro.

4-.No citar la clave de registro.

DECIMA OCTAVA. Las conductas descritas en el artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, son de acción y de omisión.

a)-. De acción.

1-.Rinda informes falsos.

2-.Usar más de una clave de registro.

3-.Se atribuya como propias actividades ajenas.

b)-.De omisión.

1-.Omita solicitar su inscripción o de un tercero.

2-.No rinda los informes a que se encuentra obligado.

DECIMA NOVENA.-De acuerdo con el resultado las infracciones y delitos fiscales relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes son de peligro, porque ponen en peligro el pago íntegro y oportuno de los tributos, además de que se incumple una obligación formal, es decir, de

colaborar con la Administración Pública para la eficaz y devida recaudación de los impuestos.

VIGESIMA.-La ausencia de la conducta se presentará y no se llegará a configurar el ilícito, si se presenta cualquiera de las siguientes causas; fuerza física, fuerza de la naturaleza y movimientos reflejos.

VIGESIMA PRIMERA.-La tipicidad es la adecuación de la conducta a la descripción legal formulada en abstrato. La atipicidad se presenta cuando existe la no integración del tipo.

VIGESIMA SEGUNDA.-Los términos de extemporáneo y espontáneo que utilizan los artículos 79 y 110 del Código -- Fiscal de la Federación en la descripción de las conductas, les da a éstas el carácter de tipos anormales por que implican una valoración jurídica.

VIGESIMA TERCERA.-En las conductas de no solicitar la inscripción y la de no presentación de los avisos correspondientes, existe una referencia temporal expresada en la norma jurídica, ya que para que se configure el ilícito fiscal es necesario que transcurra el plazo señalado por la norma para cumplir con la obligación (un mes siguiente a la

fecha de realización del hecho) sin cumplirla.

VIGESIMA CUARTA.-La antijuridicidad se presenta cuando la conducta no está de acuerdo con una determinada norma jurídica que establece la obligación fiscal, siendo su aspecto negativo las causas de justificación.

VIGESIMA QUINTA.-En los ilícitos fiscales descritos en los artículos 79 y 110 del Código Fiscal de la Federación, pueden existir causas de justificación que impiden la configuración de la antijuridicidad como son; legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho e impedimento legítimo.

VIGESIMA SEXTA.-En concreto la fracción V del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación señala una causa de justificación como es el cumplimiento de un deber que se da en virtud de que el artículo 27 del mismo ordenamiento obliga al fedatario público de informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura pública), que los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas de fusión o liquidación de personas morales, no han cumplido con la inscripción o cancelación de la persona

moral, pero por otra parte la fracción V del artículo 79 tipifica como infracción el autorizar las actas constitutivas, sin haber comprobado el cumplimiento de los requisitos señalados.

VIGESIMA SEPTIMA.-La culpabilidad es el reproche personal de la conducta antijurídica, siendo sus formas el dolo y la culpa. El dolo es la voluntad conciente dirigida a la ejecución de un hecho que es delictuoso. La culpa es la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico que se produce a pesar de ser previsible y evitable.

VIGESIMA OCTAVA.-Los ilícitos fiscales relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes se consideran ilícitos típicamente dolosos, puesto que para la realización de las conductas se requiere la voluntad conciente de la realidad, de la existencia de la obligación.

VIGESIMA NOVENA.-Los excluyentes de la culpabilidad y que configuran la inculpabilidad son; error y la no exigibilidad de otra conducta.

TRIGESIMA.-La imputabilidad es la capacidad de querer y entender del individuo, indispensable para que co-

nozca la ilicitud de su acto, teniendo como antecedente la atribuidad, ya que se necesitan las condiciones mínimas de desarrollo y de normalidad psicológica.; su aspecto negativo es la inimputabilidad y sus causas son; estados de inconciencia, miedo grave y minoría de edad.

TRIGESIMA PRIMERA.-El merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta, recibe el nombre de punibilidad, es decir, que una conducta está conminada con una pena.

TRIGESIMA SEGUNDA.-Las excusas absolutorias son aquéllas que dejan subsistente el carácter de ilícito de la conducta, pero impiden la aplicación de la sanción y que pueden ser en razón de; la conservación del núcleo familiar, de la mínima temibilidad o de la maternidad conciente.

TRIGESIMA TERCERA.-En los ilícitos fiscales relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes y específicamente en las fracciones I, II y III del artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, existe una causa por la cual no se aplica la sanción y es cuando el contribuyente, aunque cumple extemporáneamente su obligación, lo hace espontáneamente, es decir, no medio gestión de autoridad.

BIBLIOGRAFIA CITADA

BRAVO GONZALEZ, AGUSTIN Y BIALOSTOSKY, SARA. Compendio de Derecho Romano, Ed. Pax-México, México, 1976.

CASTELLANOS TENA, FERNANDO. Lineamientos Elementales de Derecho Penal, 13a. ed., Ed. Porrúa, México, 1979.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano, 9a. ed., Ed. Porrúa, México, 1979.

DE PINA VARA, RAFAEL. Diccionario de Derecho, 5a. ed., Ed. - Porrúa, México, 1976.

FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 22a. ed., Ed. Porrúa, México, 1980.

GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal-Penal, Ed. Cárdenas, México, 1982.

GARCIA MAYNEZ, EDUARDO. Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México, 1964.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero Vol. I, 3a. ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976.

GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO. Derecho de las Obligaciones, Ed. Cajica S.A., Puebla, 1979.

HERNANDEZ ESPARZA, ABDON. Del Delito de Defraudación Fiscal,
Ed. Porrúa, México, 1978.

JARACH, DINO. Primer Curso Interamericano en Tributación, -
mayo-septiembre de 1970.

LOMELI CEREZO, MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo, Ed. Po--
rrúa, México, 1979.

MANTILLA MOLINA, ROBERTO L. Derecho Mercantil, 27a. ed. Ed.
Porrúa, México, 1977.

MARGADANT S., GUILLERMO FLORIS. El Derecho Privado Romano,
6a. ed., Ed. Esfinge, México, 1975.

MARGAIN MANATOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Dere--
cho Tributario Mexicano, 2a. ed., UASLP, México, 1969.

MONTORO PUERTO, MIGUEL. La infracción Administrativa, Carac-
terísticas, Manifestaciones y Sanción, Ed. Nauta, Barcelona
1965.

PAVON VASCONCELOS, FRANCISCO. Manual de Derecho Penal Mexica
no, Ed. Porrúa, México, 1974.

PORTE PETIT, CANDAUDAP CELESTINO. Apuntamientos de la Parte
General de Derecho Penal I, 7a. ed. Ed. Porrúa, México, 1982

RIVERA SILVA, MANUEL. El Procedimiento Penal, 11a. ed., Ed. Porrúa, México, 1980.

ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. Compendio de Derecho Civil. Teoría General de las Obligaciones, T. III, 7a. ed. Ed. Porrúa, México, 1978.

REVISTA.

MIRANDA PASQUEL, RAUL. Identificación del Contribuyente. Revista de Información Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 50, febrero, 1970.

DICCIONARIO.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA T. II, Bibliográfica Argentina Buenos Aires, 1967.

LEGISLACION

Ley del Impuesto Sobre la Renta editada por S.H.C.P. febrero de 1983.

Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, México, 1982.

Código Fiscal de la Federación, editada por S.H.C.P. febrero de 1983.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación de 29 de febrero de 1984.