



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

" ARAGON "

ESCUELA DE DERECHO

**LA INFRACCION FISCAL EN EL DERECHO
MEXICANO.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JORGE EUGENIO VILLEGAS SALINAS

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO.

1987



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 esta 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.

Der-842

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGÓN"
ESCUELA DE DERECHO

LA INFRACCIÓN FISCAL EN EL DERECHO
MEXICANO.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA
JORGE LUIS ALVAREZ GALDAS

A MIS PADRES:

Quienes con su entusiasmo y cariño lograron que fuera realidad mi sueño, a ellos con gratitud infinita.

A MIS HERMANOS:

Enrique, Chelo, Margarita, Remedios, Cándido, Julia, Isabel, René, Juan, - Ma. Guadalupe y Lupita, quienes con mayores o menores privaciones me apoyaron para llegar a mi meta.

A IRMA:

Mi esposa, quien me entregó su vida, su abnegación y ayuda para el logro de mi carrera, a ella con la fuerza de mi amor y mi respeto.

A MI QUERIDA HIJA:

Diana Sarai, que ha sido fuente de inspiración en el logro de mis metas, para ella el sacrificio constante que ejemplifique la ardua - lucha por la vida.

AL LICENCIADO JUVENAL RIOS AVENDAÑO:

Que con su atinada orientación
y sabios conocimientos me ayu-
dó al logro de este trabajo.

A MIS AMIGOS:

Gerardo, Isidro, Melchor y Gerardo,
a quienes doy gracias infinitas --
por haberme rescatado de la frustra-
ción en que me ví inmerso, para --
ellos mi cariño y gratitud.

CON ESPECIAL AFECTO:

Al Licenciado Oscar Díaz De La -
Cruz, que con su sabiduría y su-
gran corazón me abrió las alas y
me enseñó a volar por los campos
de la vida profesional, para él-
y su apreciable familia con infi-
nito cariño.

A MIS COMPAÑEROS:

Oscar, Albaceli, María Elena,
Gabriela y Beatriz, con res-
peto para todos ellos.

A:

Alfonso, María Antonieta y
Miriam Nayeli, para ellos-
con especial cariño.

A TODOS MIS MAESTROS:

Quienes con su desmedido esfuerzo,
inculcaron en mí los conocimientos
fundamentales para el logro de mi-
profesión, para ellos mi reconoci-
miento y gratitud.

LA INFRACCION FISCAL EN EL DERECHO MEXICANO.

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO.

LA OBLIGACION TRIBUTARIA COMO PRESUPUESTO DE LA INFRACCION FISCAL.

- 1.- Concepto.
- 2.- Sujetos de la Obligación.
- 3.- Límite Constitucional.
- 4.- Extinción de la Obligación Fiscal.

CAPITULO SEGUNDO.

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN LA LEGISLACION FISCAL FEDERAL.

- 1.- Panorama General.
- 2.- Ley de Justicia Fiscal de 1937.
- 3.- Código Fiscal de 1967.
- 4.- Código Fiscal de 1982.
- 5.- Diferencia y Similitud entre Infracción y Delito Fiscal.

CAPITULO TERCERO.

LA INFRACCION FISCAL EN EL DERECHO MEXICANO.

- 1.- Concepto.
- 2.- Sujetos de la Infracción.
 - A)- Sujeto Activo.
 - B)- Sujeto Pasivo.
- 3.- Elementos de la Conducta.
 - A)- Manifestación de Voluntad.
 - B)- Resultado.
 - C)- Nexos de Causalidad.
- 4.- Naturaleza Jurídica de la Infracción Fiscal.

CONCLUSIONES.

INTRODUCCION.

Indudablemente que el transcurso de los años ha traído consigo múltiples necesidades de carácter económico, político y social. Para solventar esta problemática, el Estado como órgano regulador de la estabilidad social ha buscado fórmulas diversas tendientes a resolver esas necesidades, pero esa función reguladora, no la desempeña a su arbitrio, sino apoyado en la norma jurídica, dentro de cuyo marco ejerce sus atribuciones, así tenemos que en el ámbito económico ha establecido en la ley la obligación a los particulares de contribuir a los gastos públicos y a su vez el Estado mismo se ha impuesto la obligación de proporcionar los servicios que se le han encomendado, pero también tiene la obligación de cobrar los impuestos que de acuerdo a las necesidades sociales requiere.

La obligación tributaria por lo tanto, no se ha dado en forma aislada, sino que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha estatuido como obligatoria para que los particulares aporten de acuerdo a sus posibilidades, cantidades que sean suficientes para que el Estado costee los gastos públicos.

El pago de los impuestos, es tan antiguo como la sociedad misma, pues todo grupo social ha necesitado siempre-

un ente administrador de los bienes y servicios como lo es en la sociedad contemporánea el Estado. *

Con el estudio de LA INFRACCION FISCAL EN EL DERECHO MEXICANO, desde luego que no se plantea el análisis minucioso que requiere el tema como son sus antecedentes históricos y la evolución que ha tenido, y no porque lo considere menos importante, sino más bien, lo que pretendo en la elaboración de este trabajo, es dar una visión generalizada del tema, al que parece ser que no se le ha dado la importancia que verdaderamente reviste, principalmente en los problemas de carácter económico que aquejan al país y la gravedad que representa la omisión del pago de los impuestos, lo que implica que los servicios que el Estado Proporciona sean insuficientes y desde luego esto es en perjuicio de la sociedad.

La concepción económica del Estado, no es novedosa, pues en el campo científico sea tal vez la más antigua, recogida precisamente por Aristóteles al explicar las revoluciones y las luchas de clases, lo mismo que al elaborar un sistema sobre el fenómeno de la propiedad.

Ya en el presente siglo, se sostiene el hecho de que la política, estructure y conduzca la dinámica de la economía social. Desde la concepción Aristotélica hasta el

socialismo de estado, la corriente económica es la misma; - Aristóteles proponía la distribución de la riqueza bajo - tres conceptos que son: el moral, el político y el económico; los conceptos sociológicos posteriores de la economía - tienen tendencias similares.

Por su consistencia económica, la tributación puede ser contemplada en el campo sociológico como en el económico, por su carácter de utilidad colectiva.

Por su consistencia económica, la tributación puede ser contemplada en el campo sociológico como en el económico, por ser su carácter de utilidad colectiva.

Puede lógicamente esperarse que los particulares no cumplan espontáneamente con el pago de sus impuestos, es decir, con las resoluciones administrativas que expidan las - autoridades tributarias, así como tampoco cumplan en todos los casos, con las obligaciones y deberes que imponen directamente las leyes.

Por ello se ha dicho que cuando los particulares no cumplan espontáneamente con las obligaciones que le son - - impuestas por las disposiciones fiscales, la administración (Estado) tiene facultad de realizar sus pretensiones mediante el uso de los medios de coerción, es decir, mediante la-

acción forzada, mientras que los particulares para realizar sus pretenciones en contra de otros particulares o hacia los entes públicos, debe hacerlo recurriendo a la acción judicial.

CAPITULO PRIMERO.

LA OBLIGACION TRIBUTARIA COMO PRESUPUESTO DE LA INFRACCION FISCAL.

1.- CONCEPTO.

En el Derecho Romano la obligación se definía como "el vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política", o sea, en otros términos es "un vínculo jurídico entre dos o más personas, de las cuales, una o más están facultadas para exigir de otra u otras cierto comportamiento positivo o negativo, mientras que el sujeto o los sujetos pasivos tienen el deber jurídico de observar un comportamiento, mediante una acción".⁽¹⁾

Es decir, la obligación no es más que una relación por medio de la cual una persona se obliga ante otra a dar, hacer o no hacer una cosa o un acto, respectivamente, a favor de otra, de las cuales una recibe el nombre de acreedor y la otra de deudor.

En el Derecho Fiscal, el acreedor siempre será el Estado, y el deudor el contribuyente o causante, o sea, la

1.- Floris Margadant S. Guillermo, DERECHO ROMANO, Editorial Esfinge, México 1977. Página 307.

persona física o moral cuya situación de hecho o jurídica - coincida con los supuestos o hipótesis correspondientes que la ley señala como generadoras de un crédito fiscal.

Al respecto, el maestro Margain Manautou nos dice - que el impuesto, como obligación tributaria, "es la canti- - dad en dinero o parte de la riqueza que el estado exige - - obligatoriamente al particular, con el objeto de costear - - los gastos y servicios públicos". (2)

Ahora bien, desde el punto de vista legal, la obli- gación tributaria "a obligaciones tributarias "son créditos- - fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus - organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a - exigir de sus servicios públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena...".

La obligación tributaria o crédito fiscal, nacen o - "... se causa conforme se realizan las situaciones jurídi- - cas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes du- rante el lapso en que ocurren..." artículo 6o. del Código -

2.- Margain Manautou Emilio, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DE RECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Universidad Autónoma de San- Luis Potosí, Segunda Edición, México 1969. Página 75.

Fiscal de la Federación.

Una vez que se han causado los créditos fiscales, - los causantes o contribuyentes deben pagarlos al Fisco Federal, Estatal o Municipal, según el caso, dado lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

Art. 31. "Son obligaciones de los Mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El pago de las contribuciones deberá hacerse dentro del plazo o la fecha que señalen las leyes que establezcan los impuestos en nuestro país, ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, etc. y a falta de disposición expresa en esos ordenamientos, se estará a lo que al respecto establece el Código Fiscal de la Federación; es decir, el pago de contribuciones o cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante el pago, ya sea en dinero o en especie, no queda condicionado a la voluntad de los contribuyentes, sino a lo expresamente ordenado por la ley, tan es así, que al respecto el maestro Saenz de Bujanda manifiesta lo siguiente:

"El ente público establece normativamente por vía legislativa las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias (situaciones que en sentido jurídico se convierten así, por asumirlas la norma presupuesto de hecho de la obligación".⁽³⁾

Por mi parte, diré que según lo que hemos visto, la obligación, es la relación jurídica constituida a virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una denominada acreedor, puede exigir de otra llamada deudor una determinada prestación; que en el caso de nuestra materia a estudio, el sujeto activo es el estado (Federación, Estados y Municipios), y el sujeto pasivo es el causante o contribuyente (Persona física o moral); diré también, que la obligación tributaria al igual que las obligaciones en general están formadas por tres elementos que son:

- a) Los sujetos, activo y pasivo.
- b) El vínculo de derecho o relación jurídica y
- c) El objeto o prestación que debe cumplir el obligado o deudor.

3.- Saenz de Bujanda Fernando, NOTAS DE DERECHO FINANCIERO, Tomo I, Volumen 20., Madrid 1976. Página 222.

2.- LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION.

Los sujetos de una relación tributaria son el Estado (Federación, Estados y Municipios) por una parte, que se denomina doctrinalmente como sujeto activo, y por la otra - el contribuyente o causante que se identifica como sujeto pasivo. Al primero se le denomina activo por ser el titular de las contribuciones a cargo de las personas físicas y morales llamadas sujeto pasivo, de conformidad con lo que establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Los sujetos de referencia, tienen determinadas obligaciones a su cargo, mismas que desde el punto de vista de la doctrina jurídica se han clasificado en principales y secundarias, y éstas últimas a su vez se subdividen en obligaciones de hacer, de no hacer, y de tolerar.

La obligación principal que tiene el Estado Mexicano, en su calidad de sujeto activo de una relación tributaria, es la de cobrar los impuestos, ya que por ningún motivo debe dejar de hacerlo, tanto es así, que el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

Art. 28. "En los Estados Unidos Mexicanos que dan prohibidos... y las exenciones de impuestos...".

En cuanto a las obligaciones secundarias que tiene el sujeto activo, ya sea la Federación (impuestos Federales), Estados (impuesto Estatales) y Municipios (impuestos Municipales), encontramos las siguientes:

A. "Obligaciones de hacer, como por ejemplo, - determinar la existencia del crédito fiscal, - fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección, etc.

B. Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que lo necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etc."⁽⁴⁾

El sujeto pasivo de una relación tributaria, es decir, las personas físicas o morales como contribuyentes o causantes, como se dijo con anterioridad, al igual que el estado en su calidad de sujeto activo, tienen obligaciones principales y secundarias. Dentro de las primeras encontra

4.- Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS, - Editorial Porrúa, S.A. Vigésima segunda Edición. Mexico- 1980. Páginas 57 y 58.

mos una sola, consistente en pagar a la Federación, Estados y Municipios, según el caso, los créditos a su cargo.

Las obligaciones secundarias del sujeto pasivo de una relación tributaria, siguiendo al maestro Ernesto Flores Zavala, pueden ser de tres clases, a saber:

"a).- De hacer; por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, - llevar libros de determinada clase o expedir - determinados documentos para el debido control del impuesto, etc.

b).- De no hacer; por ejemplo: no cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados, no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales, - no proporcionar datos falsos, no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto, no alterar o romper los cordones, envolturas o sellos oficiales, etc.

c).- De tolerar; por ejemplo: permitir la práctica de visitas de inspección de los li-

bros, documentos, bodegas, etc. de la propiedad del causante". (5)

3.- LIMITE CONSTITUCIONAL.

Las contribuciones o créditos fiscales, en relación con la Federación, son establecidas por conducto del Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y por la Cámara de Senadores, con fundamento en el artículo 73 - fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala que el Congreso tiene como facultades imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Los Estados de la República Mexicana, establecerán las contribuciones respectivas para cubrir sus presupuestos por medio de sus Congresos Locales, siguiendo los lineamientos que para tales efectos señalen sus Constituciones Políticas respectivas; Congresos que además establecerán las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos de sus correspondientes Municipios, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 115 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que por su importancia - a continuación se transcribe.

5.- Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. Página 58.

Art. 115.- "Los Estados adoptarán para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división terretorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre-conforme a las bases siguientes:

IV.- Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación, y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

b) Las participaciones Federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes Federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de las instituciones oficiales o privadas. Solo los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de los ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles".

De lo anterior, podemos darnos cuenta de que la determinación de los impuestos no se hace conforme al capricho del Estado o de sus órganos, sino que dichas contribuciones tienen su origen en la ley misma que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que da facultades al Congreso de la Unión, para que con base en las ne-

cesidades del presupuesto, fije las contribuciones a los particulares (personas físicas y morales), esto es en cuanto a la Federación, y en cuanto a los Estados que conforman la República Mexicana, también señala que cada Estado establecerá las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos, lo cual harán por conducto de sus respectivos Congresos Locales, pero al hacerlo, será siguiendo los lineamientos que para el efecto señalen sus respectivas Constituciones; como más adelante veremos, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reserva facultades exclusivas al Congreso de la Unión en materia de impuestos en favor de la Federación.

En nuestra Carta Magna, también existen preceptos en materia de impuestos, tendientes a resolver la doble tributación o concurrencia de impuestos, que es la que se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa misma fuente dos o más entidades diversas.

Entre los artículos citados, encontramos los siguientes: 73 fracción XXIX, 117 fracciones IV, V, VI, VII y IX y 118 fracción I.

En efecto, el artículo 73 Fracción XXIX mencionado establece facultades expresas y exclusivas del Congreso de-

la Unión para establecer contribuciones a favor de la Federación, sobre las siguientes materias:

- 1.- Comercio Exterior.
- 2.- Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.
- 3.- Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- 5.- Energía eléctrica.
- 6.- Producción y consumo de tabacos labrados.
- 7.- Gasolinas y otros productos derivados del petróleo.
- 8.- Cerillos y fósforos.
- 9.- Aguamiel y productos de su fermentación.
- 10.- Explotación forestal.
- 11.- Producción y consumo de cerveza.

El artículo 117 fracciones IV, V, VI, VII y IX de nuestra Carta Magna, establece prohibiciones para los Estados integrantes de la Federación en los términos siguientes:

Art. 117. "Los Estados no pueden en ningún caso...:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas - que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de - efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exención se efectuó por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o - disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de las mercancías nacionales o - - extranjeras ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

IX.- Gravar la producción, acopio o la venta, del tabaco en rama, en forma distinta o con - cuotas mayores que las que el Congreso de la -

Unión autorice".

En vía de comentario, podemos decir, que las prohibiciones que establece para los Estados el artículo 117 - - transcrito, son prohibiciones absolutas, en razón de que dichos Estados en ningún caso y por ningún motivo, por conducto de sus Congresos respectivos podrá legislar sobre las materias señaladas. En cambio, la prohibición que establece para esos mismos entes políticos el artículo 118 fracción I del mismo Ordenamiento Legal, se puede decir que es relativa, si se atiende a su redacción, que señala:

Art. 118.- "Tampoco pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones; ...".

Esto es, que si el Congreso de la Unión les otorga autorización, sí podrán legislar al respecto.

4.- EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Las obligaciones tributarias o impositivas, como se dijo con anterioridad, de acuerdo con lo que establece el artículo 6o. primer párrafo del Código Fiscal de la Federa-

ción, nacen o se causan cuando se realizan las situaciones-jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Ejemplo: El Impuesto al Valor Agregado, nace en el momento en que celebramos una compra-venta sobre un producto gravado por dicho impuesto, y una vez que se ha causado o que exista la obligación de pagar el impuesto correspondiente, éste debe extinguirse mediante las formas que establece nuestra legislación, caso concreto, el Código Fiscal de la Federación, como son las siguientes:

- 1.- El pago.
- 2.- La compensación.
- 3.- La condonación.
- 4.- La cancelación.
- 5.- La prescripción.
- 6.- La caducidad.

1.- El pago de las contribuciones (impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social), a cargo de los contribuyentes o sujetos pasivos y a favor de la Federación, Estados o Municipios, según el caso, es la entrega de la cosa o la cantidad debida en las fechas o dentro de los plazos que señalen las leyes fiscales respectivas, y a falta de disposición expresa en esas leyes se estará a los plazos que para tales efectos establece el Código Fiscal de la Fe-

deración, en su artículo 60. fracciones I, II y III, en los términos siguientes:

I.- "Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, a más tardar el día 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo.

II.- En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

III.- En cualquier otro caso, dentro de los quince días siguientes al momento de la causación".

En nuestro Derecho Fiscal, encontramos diversas formas de pago, como son las siguientes:

- a).- Pago liso y llano.
- b).- Pago en garantía.
- c).- Pago provisional.
- d).- Pago definitivo.
- e).- Pago de anticipos.

f).- Pago extemporáneo.

El pago liso y llano, es el que hace el contribuyente o causante sin establecer o imponer condición alguna.

El pago en garantía, es el que realiza el contribuyente para asegurar el cumplimiento de una obligación fiscal a su cargo para el caso de que su conducta coincida en definitiva y en el futuro con la situación de hecho o jurídica que la ley señale como generadora de un crédito fiscal.

El pago provisional, es el que realiza el causante al fisco, pero que se encuentra sujeto a revisión por autoridad competente.

El pago definitivo, es aquel que no está sujeto a revisión por parte de la autoridad.

El pago de anticipos, es la cantidad de dinero o especie que se entrega al fisco por concepto de contribuciones a cuenta de la cantidad total que ya le pertenece en un momento dado.

El pago extemporáneo, es el que realiza el contribuyente con la responsabilidad directa o solidaria fuera de los plazos que para el pago de las contribuciones establezcan las leyes fiscales especiales correspondientes o el Có-

digo Fiscal de la Federación, según el caso.

2.- La compensación, según el maestro Emilio Margain Manautou:

" . . . tiene lugar cuando tanto la hacienda pública como el causante son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma ley fiscal y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso se compensan las dos deudas hasta por el monto de la menor, cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos pero por la aplicación de distintas leyes tributarias, la deuda del primero se considerará líquida y exigible si antes ha sido reconocida por la autoridad que corresponda", (6)

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 23, en cuanto a la compensación textualmente establece lo siguiente:

Art. 23.- "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor -

6.- Margain Manautou Emilio, Opus Cit.

contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectuen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos solo podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

Si la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades compensadas indebidamente y a partir de la fecha de la compensación.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

Para los efectos de este Código se entenderá como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social".

De las transcripciones que anteceden, podemos hacer las observaciones siguientes:

1a.- La compensación solo se da a favor de los causantes que paguen impuestos mediante la presentación o formulación de declaraciones.

2a.- La compensación, como medio de extinguir las obligaciones tributarias, las pueden utilizar los contribuyentes directos o solidarios; es decir, beneficia a causantes con adeudo propio o de terceros.

3a.- La compensación, es de carácter optativo, no obligatorio.

4a.- Las contribuciones que se pretendan compensar, deben referirse a un mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social y deben ser además líquidas y exigibles.

5a.- En el supuesto caso de que se pretenda compensar cantidades que no deriven de un mismo impuesto, derecho o aportación de seguridad social, solo se podrá llevar a cabo previa autorización de las autoridades fiscales correspondientes.

3.- La condonación como forma de extinción de la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con la remi

si3n de deuda del derecho privado.

Conforme al C3digo Fiscal de la Federaci3n vigente a partir del 1o. de enero de 1983, solo pueden ser condonadas multas por la Secretar3a de Hacienda y Cr3dito P3blico por infracciones a las disposiciones fiscales de cualquier naturaleza, como suced3a de conformidad con lo que al respecto establec3a el C3digo Fiscal de 1966, abrogado por el vigente;

"... cuando por causas de fuerza mayor o por calamidades p3blicas, se afectase la situaci3n econ3mica de alguna regi3n de la Rep3blica Mexicana o de alguna rama de las actividades econ3micas previa declaraci3n que al respecto hiciere el Poder Ejecutivo".⁽⁷⁾

El art3culo 74 del C3digo Fiscal de la Federaci3n vigente, establece:

Art. 74.- "La Secretar3a de Hacienda y Cr3dito P3blico podr3 condonar las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciar3 discrecionalmente las cir-

7.- Citado por Margain Manautou Emilio, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 2a. Edici3n. - Editorial Universitaria Potosina, M3xico 1969. P3ginas- 311 y 312.

cunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su garantía.

Solo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación".

De lo expuesto con anterioridad, podemos hacer las observaciones siguientes:

1a.- La condonación como medio de extinción de multas, solo puede darse a solicitud de la parte interesada.

2a.- La condonación, en un momento dado en nuestra-

legislación vigente, solo se puede llegar a dar sobre multas, más no sobre créditos de cualquier naturaleza.

3a.- La condonación de multas, es una facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4a.- La solicitud de condonación, no es una instancia.

5a.- La resolución que recaiga a la solicitud de condonación de una o varias multas, no es impugnabile mediante algún medio de defensa o impugnación a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

6a.- La solicitud de condonación suspenderá el procedimiento de ejecución, si la parte interesada lo solicita y además garantiza el crédito fiscal (multa) correspondiente.

7a.- La condonación, solo procederá respecto a multas que hayan quedado firmes y que no sean consecuencia de otros créditos que hubiesen sido combatidos y que se encuentren pendientes de resolver.

4.- La cancelación de los créditos fiscales en las cuentas públicas, procede cuando su cobro es incosteable o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios

pero no los libera de su pago, según se desprende del último párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, o sea, que la cancelación se da por inconveniencia del Estado, ya que no puede disponer de recursos para tratar de recuperar créditos incobrables.

5.- La prescripción, no es más que un medio legal para extinguir obligaciones por el solo transcurso del tiempo; el artículo 146 párrafos primero, segundo, tercero y cuarto del Código Fiscal de la Federación dispone:

Art. 146. "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción de los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro, cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del co-

nocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

La cancelación de créditos fiscales en las - - cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago".

La prescripción en nuestra legislación impositiva - no solo beneficia a los contribuyentes, sino también al fisco (Estado), cuando las cantidades que se hayan pagado indebidamente no son reclamadas dentro del término de cinco - - años, en los términos del último párrafo del artículo 22 - del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 146 en los términos siguientes:

Art. 22.- "... la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

En el Derecho Civil, se distinguen dos clases o especies de prescripción, la positiva o adquisitiva y la negativa o extintiva.

La prescripción positiva, llamada por los Romanos - Usucapión, es el medio por el cual se adquiere el dominio - de la cosa por el transcurso del tiempo, mediante la posesión a título de dueño.

La prescripción negativa o extintiva, es la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento durante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley.

De los preceptos legales mencionados y transcritos, podemos hacer las afirmaciones siguientes:

1a.- La prescripción corre tanto para los contribuyentes como para el Estado (fisco).

2a.- El término de la prescripción empieza a correr o se inicia a partir de la fecha en que el crédito fiscal pudo ser legalmente reclamado.

3a.- La prescripción, la pueden hacer valer en vía de acción o excepción tanto los contribuyentes o causantes como el Estado.

4a.- El término de la prescripción, se interrumpe con cada gestión de cobro que haga el acreedor, con la aceptación expresa o tácita que del crédito haga el deudor, o -

bien con cualquier gestión de devolución de cantidades pagadas indebidamente que hagan los particulares según el caso.

6a.- La caducidad, es también una forma de extinguir obligaciones por el transcurso del tiempo, y que se configura en un término de cinco años, al igual que la prescripción, cuando las autoridades fiscales correspondientes, no ejercitan sus facultades dentro de ese término, entre otras cosas, comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, etc. En lo que difiere la caducidad de la prescripción, se refiere a que la prescripción es una institución de Derecho Sustantivo en tanto que la caducidad es de carácter procedimental.

El término de la caducidad empezará a correr o a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente cuando exista la obligación de hacerlo; cuando se presentó o debió presentarse el aviso que corresponda conforme a derecho de una contribución que no se calcule por ejercicios ni haya obligación de presentar declaraciones a partir de que se haya causado y se hubiese cometido la infracción a ordenamientos fiscales y a partir de que se cometió la infracción o ésta haya cesado en sus efectos en el supuesto en que esa infracción fuese de carácter continuo

o continuado.

Otra de las diferencias entre la caducidad y la prescripción, consiste en que la caducidad no está sujeta a interrupción, ya que solo se suspende cuando se interponen los recursos administrativos que regula el Código Fiscal de la Federación, a saber:

- 1.- Revocación.
- 2.- Nulidad de notificaciones y,
- 3.- Oposición al procedimiento administrativo de ejecución. Regulados en el artículo 67 del ordenamiento fiscal mencionado.

"La caducidad opera la extinción de la acción por el simple transcurso del tiempo, de modo automático... En la caducidad por operar automáticamente, no admiten causas de suspensión ni de interrupción del plazo; y en la prescripción sí... Puede hacerse una distinción entre prescripción y caducidad sobre la base de que la primera se refiere exclusivamente al crédito fiscal y la segunda a las facultades y poderes de la autoridad fiscal.... La pérdida de facultades por falta de su ejercicio dentro de

un plazo corresponde más bien al concepto procesal de caducidad con la salvedad de que la caducidad no es susceptible de interrupción ni de suspensión". (8)

Por mi parte, considero necesario y de acuerdo a los principios de la teoría de la obligación fiscal, distinguir la caducidad de la prescripción, porque de acuerdo a lo anteriormente expuesto, la prescripción es una figura contemplada en el derecho sustantivo, y la caducidad lo es de carácter procesal; la caducidad da seguridad jurídica al causante, en el sentido de que la ley impide a la autoridad fiscal por el transcurso del tiempo ejercitar su acción para determinar o liquidar créditos fiscales, en consecuencia, no se excluyen en materia fiscal las garantías jurídicas de la prescripción y la caducidad, ni la caducidad es extraña a la teoría general de la obligación tributaria.

Hemos visto que el poder tributario que se ejerce en México, ya sea Federal, Estatal o Municipal, a través del Congreso General y de las Legislaturas Locales respectivamente, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones que establece la Constitución General de la República.

8.- De la Garza, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 3a. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1968.- Pág. 615.

Hemos dicho también que el principio de legalidad de la actividad impositiva del Estado lo consagra el artículo 31 Fracción IV de la propia Constitución Política Mexicana, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, deben estar establecidos por las leyes.

También algunas leyes secundarias, disponen el principio de legalidad, como es el caso de la Ley de Hacienda del Distrito Federal que dispone en su artículo 5° que "Ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto por la Ley de Ingresos o por una ley posterior a ella".

Sin embargo, a éste principio de legalidad, hay una sola excepción que establece la Constitución misma, en lo que al aspecto formal del principio se refiere, y esta excepción la establece en el artículo 131 que señala en su párrafo segundo: "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículo y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito...".

CAPITULO SEGUNDO

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN LA LEGISLACION FISCAL FEDERAL.

1.- PANORAMA GENERAL.

El artículo 40 de la Constitución Política de los -
Estados Unidos Mexicanos, establece:

"Es voluntad del pueblo Mexicano constituirse-
en una República representativa, democrática,-
federal, compuesta de Estados libres y sobera-
nos en todo lo concerniente a su régimen inte-
rior; pero unidos en una Federación estableci-
da según los principios de esta Ley Fundamen-
tal".

Federación que para subsistir y cumplir con sus -
múltiples atribuciones, necesita ingresos, entre los cuales
encontramos los que se denominan contribuciones o impuestos,
aportaciones de seguridad social y derechos.

Las contribuciones de referencia por determinación-
del artículo 2o. fracciones I, II y III del Código Fiscal -
de la Federación, son a cargo de personas físicas y morales

y, entre éstas últimas, en algunos casos encontramos a la Federación, a los Estados o a los Municipios cuando actúan dentro del Derecho Privado y en razón de esa actuación, genera contribuciones a su cargo.

Los ingresos o contribuciones federales, se establecen en diversas leyes fiscales, verbigracia, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Seguro Social, Ley del Impuesto Sobre Productos del Trabajo, etc.

En las leyes mencionadas se especifica quienes son los sujetos del impuesto, los objetos, las tasas o tarifas, forma y época de pago, etc.

A las personas físicas y morales que encuadran dentro de las hipótesis contempladas por dichas leyes se les conoce como causantes o contribuyentes y con ésta calidad deben acatar en sus términos las mismas, y si no lo hacen se convierten en infractores y como consecuencia se hacen acreedores a una sanción llamada multa administrativa.

Las infracciones y sanciones, en algunos casos, se encuentran reguladas en esas mismas leyes o en sus respectivos reglamentos y, en otros, en un ordenamiento general denominado Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación en vigor, fué pu-

blicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 2 de septiembre de 1982, y entró en vigor a partir del día primero de enero de 1983 a excepción de su título VI que regula el procedimiento Contencioso Administrativo, que inició su vigencia el primero de abril del mismo año.

El Código Tributario Federal, se divide en seis Títulos, y cada uno de ellos en capítulos. El primero se refiere a las Disposiciones Generales; el segundo a los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes; el tercero a las Facultades de las Autoridades Fiscales; el cuarto a las -- Infracciones y Delitos Fiscales; el quinto a los Procedi- -- mientos Administrativos y el sexto al Procedimiento Contencioso Administrativo.

Es de observarse que las infracciones y sanciones - materia de este estudio, se encuentran encuadradas en el -- Título Cuarto, Capítulo Primero del Código en cuestión, al- -- cual nos referiremos con posterioridad.

2.- LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1937.

La Ley de Justicia Fiscal, que promulgó el día 27 - de agosto de 1936 y entró en vigor a partir del día primero de enero de 1937; ésta ley, dió nacimiento al Tribunal Fiscal de la Federación; organismo de naturaleza administrati-

va pero con funciones jurisdiccionales, ante el cual, desde la fecha de su creación hasta la actual se han venido ventilando controversias de carácter fiscal federal que se suscitan entre los contribuyentes o causantes y la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación, desde su nacimiento, ha estado colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo, pero no está sujeto en cuanto a sus fallos a ninguna dependencia de las autoridades que integran ese Poder; órgano colegiado con 47 años de existencia. Al principio se integró con 15 Magistrados y éstos se han venido aumentando - en razón de las necesidades del servicio.

La Ley de Justicia Fiscal, no contempla capítulo alguno referente a las infracciones y sanciones de naturaleza fiscal, no porque éstas en la fecha de su promulgación y entrada en vigencia no se hubiesen cometido, sino porque cada una de ellas era contemplada en cada una de las leyes impositivas respectivas y en la ley denominada Ley de Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales.

Para corroborar lo anterior, estimo que es necesario enterarnos de la exposición de motivos de la citada Ley de Justicia Fiscal, que en su parte conducente dice lo siguiente:

"Con motivo de la promulgación de la Ley de -

Justicia Fiscal, que se realiza en el ejercicio de las facultades que para la organización de los servicios hacendarios fueron concedidos al Ejecutivo por el Congreso General en el decreto del 30 de diciembre de 1935, es conveniente dar a conocer las ideas directrices de dicha ley que representa el primer paso para crear en México Tribunales Administrativos dotados de la autoridad que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la administración activa en defensa y garantía del Interés Público y de los Derechos e Intereses Legítimos de los particulares. Naturalmente que para la redacción de la Ley, se ha atendido procurando armonizar los, tanto en los antecedentes particulares de México, consignados en especial en la Ley Orgánica de la Tesorería, en la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y en la Legislación y jurisprudencia sobre el juicio de amparo..."

Con la Ley de Justicia Fiscal de 1937, la competencia del Tribunal Fiscal se limitaba en dos aspectos, por la materia que conocía y por la índole de sus pronunciamientos.

La ley de Justicia Fiscal a su vez, tuvo sus antecedentes en la historia del México Independiente, principalmente en la Ley del 20 de enero de 1837 y su reglamento, derogada por decreto del 15 de octubre de 1846. Con éste decreto, la facultad del estado para el cobro de los impuestos se encontraba limitada por la competencia de los órganos judiciales en asuntos contenciosos, principalmente en aquellos en los que se dudaba sobre la aplicación de la Ley misma, por lo que ante tal situación, por decreto de 11 diciembre de 1871 se reimplantó la Ley de 1837, pero entretanto, se había expedido y dejado sin aplicación la llamada Ley lares de 25 de mayo de 1853, que fué propiamente el antecedente nacional del Contencioso administrativo.

Entre lo contencioso administrativo, la Ley Lares no solo contenía en sus disposiciones las cuestiones relacionadas entre el erario y sus administradores, sino que entre otras muchas, tenemos que atendía cuestiones de policía, comercio, agricultura o industria, sobre talleres insalubres o peligrosos y otros.

No hay antecedente de disposición alguna que expresa y directamente haya derogado la Ley Lares, pues más bien, ésta cayó en el deshuso.

Reinplantada la Ley de 1837 sentó sus bases y decla

ró autorizados a todos los empleados encargados de la cobranza de las rentas, contribuciones y deudas del erario con responsabilidad pecuniaria, para ejercer las facultades económico coactivas, a fin de hacer efectiva su recaudación y el cobro de créditos.

Es hasta 1961 en que por decreto de fecha 30 de diciembre que reformaba y adicionaba diversos artículos del Código Fiscal de la Federación entre ellos el artículo 160 para dar al Tribunal Fiscal de la Federación nueva competencia que, de hecho, le convierte en Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

3.- EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.

El Código Fiscal mencionado, se publicó en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de -

1966 y estuvo en vigencia en nuestro país durante quince años, ya que entró en vigor el día primero de enero de 1967 y fué abrogado por el Código Fiscal de la Federación que -- entró en vigencia a partir del día 10. de abril de 1983.

Dicho ordenamiento legal, al igual que el que lo - sustituyó se divide en Títulos, y cada uno de éstos en Capí - tulos. El primer Título contine Disposiciones Generales; - el segundo, Disposiciones Sustantivas; el tercero el Proce - dimiento Administrativo y el cuarto y último, el Proce - miento Contencioso.

Las Infracciones y Sanciones se regulan en el Capí - tulo III del Título Segundo, artículo 35, 36, 37, 38, 39, - 40, 41 y 42 del Código Fiscal de 1967 y de cuyo texto pode - mos derivar las reglas siguientes:

1a.- Que la responsabilidad por infracciones fisca - les, puede recaer sobre los sujetos pasivos o presuntos su - jetos pasivos de una prestación fiscal; sobre "... juces, - encargados de registros públicos, notarios, corredores y en general funcionarios que lleven fé pública..." artículo 39; sobre "... funcionarios o empleados de la Federación, de - los Estados, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios, así como a los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas entidades..." artículo 40;

y sobre terceros, entre otras, por las infracciones siguientes:

No cumplir con las obligaciones que les señalan las disposiciones fiscales; obtener o usar más de un Registro - Federal de Causantes para el cumplimiento de sus obligaciones; no obtener oportunamente los permisos, placas, boletos de registro, libros o cualquier otro documento exigido por las disposiciones fiscales; no proveerse de medidores o no instalarlos en sus fábricas; no hacer cotización de las escrituras, minutas o cualesquier contratos que se otorguen - ante su fé; autorizar o no consignar documentos, contratos, escrituras o minutas que no estén debidamente timbrados de acuerdo con las leyes fiscales; no expedir las notas de liquidación de alguna prestación fiscal; autorizar actos o - contratos de enajenación o traspaso de negociaciones u - - otros relacionados, sin cerciorarse previamente de que se - está al corriente en el pago de las prestaciones fiscales; - extender actas, expedir certificados, legalizar firmas, - - autorizar documentos o libros, inscribirlos o registrarlos, sin exigir las estampillas correspondientes; recibir el pago de una prestación fiscal y no enterar su importe en el - plazo legal; no exigir el pago total de las prestaciones - fiscales; alterar documentos fiscales que tengan en su poder; asentar falsamente que se han cumplido las prestaciones fiscales; no practicar visitas de inspección; no inscri

birse en el Registro Federal de Causantes o consentir o tolerar que se inscriban a su nombre en dicho registro negociaciones ajenas o percibir a su nombre propio ingresos gravables que correspondan a otra persona; no proporcionar avisos, informes, datos, o no exhibirlos en el plazo fijado por las disposiciones fiscales; que esos documentos y avisos sean falsos; ser cómplice en cualquier forma no prevista en la comisión de infracciones fiscales; adquirir, ocultar, retener o enajenar productos, mercancías o artículos a sabiendas de que no se cubrieron los impuestos que debieron pagarse; alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, artículos 38, 39, 40 y 41 respectivamente del Código Fiscal de referencia.

2a.- Los funcionarios o empleados públicos que conozcan de una infracción en razón de los libros o documentos que se les presenten, deberán denunciarlo ante la autoridad fiscal para no incurrir en responsabilidad.

3a.- Que las diversas infracciones que regula el Código Fiscal de la Federación de 1967, la facultad de aplicar las sanciones era la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto del funcionario autorizado para tales fines.

4a.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al

imponr las sanciones correspondientes a los infractores, no lo hacía a su arbitrio, sino que debía sujetarse a determinadas reglas, entre las cuales encontramos: las condiciones de los causantes; la conveniencia de destruir prácticas establecidas tanto para evadir una prestación fiscal o para infringir en el futuro y en cualquier forma las disposiciones fiscales respectivas.

5a.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía dejar de imponer sanciones por infracciones a las leyes fiscales, cuando el infractor lograba probar que la infracción la había cometido por hechos ajenos a su voluntad.

6a.- Las sanciones que podía imponer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del funcionario competente por infringir leyes fiscales, cometidas por el sujeto pasivo o supuesto sujeto pasivo los jueces, los notarios, los funcionarios públicos y los terceros respectivamente, de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que se comenta, eran las multas siguientes:

De \$	10.00	a \$	1,000.00
De \$	50.00	a \$	5,000.00
De \$	100.00	a \$	10,000.00
De \$	1,000.00	a \$	100,000.00
De \$	50,000.00	a \$	500,000.00

7a.- La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales procedían y se hacían efectivas, sin perjuicio de que se exigiera al infractor o infractores el pago de las prestaciones fiscales respectivas y de los recargos correspondientes en su caso, así como el cumplimiento de las penas que les imponían las autoridades judiciales por la comisión de delitos fiscales.

4.- EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.

Es de recordarse, que con anterioridad y en este trabajo dijimos que el Código Fiscal de la Federación, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 2 de septiembre de 1982 y que inició su vigencia a partir del 10. de enero de 1983, a excepción de su Título VI que reglamenta el Procedimiento Contencioso Administrativo, que empezó a regir el día 10. de abril del mismo año.

Las infracciones y sanciones se regulan en el Capítulo Primero del Título IV, artículos 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90 y 91 del Código Fiscal de la Federación de cuyo texto y análisis desprendemos las reglas siguientes:

1a.- Las multas por infracciones a disposiciones fiscales, en cuanto a su aplicación se hará independiente--

de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como de las penas que imponga a los infractores el Poder Judicial Federal cuando su responsabilidad sea de naturaleza penal.

2a.- Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, las personas que realicen conductas que encuadren dentro de los supuestos que contempla el Capítulo Primero del Título IV - del mismo, así como por el incumplimiento de otras disposiciones u ordenamientos de carácter fiscal.

3a.- Todos los funcionarios o servidores públicos - de cualquier naturaleza, así como los de carácter fiscal, - que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen infracciones fiscales, lo deberán comunicar de inmediato a la autoridad que corresponda, con el fin de que no tengan responsabilidad al respecto, con excepción de aquellos que de conformidad con las leyes deben -- guardar reserva acerca de datos que conozcan con motivo de sus labores y aquellos que participen en las tareas de asistencia al contribuyente.

4a.- No se impondrán multas en los siguientes casos: Cuando se cumpla en forma espontánea con las disposiciones fiscales; cuando la infracción respectiva se hubiese cometi

do por causas de fuerza mayor o de caso fortuito.

5a.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar multas a los infractores de las disposiciones fiscales, siempre que esas multas hayan quedado firmes.

6a.- Las resoluciones en que se impongan multas a los contribuyentes o a cualquier otro infractor, deben estar debidamente fundadas y motivadas, y además deberán tomar en cuenta diversas agravantes, entre otras las siguientes:

- a).- Que la infracción tenga como consecuencia el no pago de las contribuciones correspondientes.
- b).- Que se haga uso de documentos falsos.
- c).- Que se usen sin derecho documentos de un tercero.
- d).- Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad.
- e).- Que se destruya total o parcialmente la contabilidad.
- f).- Que no se enteren los impuestos cuando se actúa como retenedor.
- g).- Que la comisión de infracciones sea en -

forma continua, etc.

7a.- En el supuesto caso de que alguna o algunas personas infrinjan diversas disposiciones fiscales, la multa que se les impondrá será la más alta.

8a.- Las multas que puede imponer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en los preceptos correspondientes del Código Fiscal de la Federación que se analiza, pueden ser del monto siguiente: \$ 1,000.00, - - \$ 5,000.00, \$ 10,000.00, \$ 25,000.00, \$ 30,000.00 y - así sucesivamente hasta llegar a imponer la multa de - -- \$ 200,000.00 y sin que éste señalamiento implique o signifi que que dicha Secretaría no tenga facultades para imponer - multas mayores o menores, ya que su importe se debe o va en relación directa con la infracción de que se trate.

De lo anterior, podemos decir, que el Código Fiscal de la Federación Vigente, en materia de infracciones y sanciones superó enormemente al Código de la misma naturaleza de 1967, ya que es más completo y está más acorde con la - realidad social que se vive, y si bien es cierto, como lo - afirman muchos estudiosos de la materia, que se suprimió el espíritu del artículo 37 fracciones I y II de este ordena-- miento, también no es menos cierto que ese espíritu consis-- tente en que para imponer infracciones, la Secretaría de Ha

cienda y Crédito Público debería tomar en cuenta las condiciones del causante, la importancia de la infracción y la conveniencia de destruir prácticas establecidas para evadir en cualquier otra forma las disposiciones fiscales, eran muy generales y por lo regular en la práctica no se podían delimitar esos extremos, en perjuicio de los causantes infractores. Al respecto, el Maestro Francisco Lerdo de Tejada nos dice:

"La frase Condiciones del causante es demasiado genérica y no aclara si se trata de condiciones económicas, morales, etc. Creemos sin embargo que se refiere a los supuestos del artículo 52 del Código Penal Federal, por último no comprendemos la intención del legislador al indicar que la Secretaría tome en cuenta para imponer sanciones, la conveniencia de destruir prácticas para evadir el pago e infringir las disposiciones legales. A nuestro juicio, las prácticas de referencia no pueden existir si contravienen a las normas y existe sanción expresa aplicable al hecho". (9)

9.- Lerdo de Tejada Francisco, CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION COMENTADO Y ANOTADO. Centro de Investigacion Tributaria. 2a. Edicion. México 1972. Pág. 72.

5.- DIFERENCIA Y SIMILITUD ENTRE INFRACCION Y DELITO FISCAL.

Estimo procedente empezar este tema con las palabras del Maestro Miguel Angel García Domínguez, que nos expresa:

"Hay conductas injustas que la ley considera solo como infracción fiscal; en cambio hay otras que coincidentemente configuran una infracción fiscal y tipifican un delito fiscal, pero todas las conductas que tipifican un delito fiscal configurarán siempre una infracción-fiscal". (10)

En efecto, como lo manifiesta el Maestro García Domínguez, en el Código Fiscal de la Federación, concretamente en sus artículos 75 fracción I inciso a) y 109 Fracción I, encontramos una misma conducta, consistente en omitir parcial o totalmente el pago de impuestos, tipificada como infracción y delito al mismo tiempo; es decir, que en cuanto a la conducta por acción o por omisión hay similitud entre las infracciones y los delitos, y si bien es cierto que

10.- García Domínguez Miguel Angel, TEORIA DE LA INFRACCION-FISCAL, DERECHO PENAL FISCAL. Ediciones y Distribuciones Cárdenas. México 1982. Pág. 403.

en algunos casos esas conductas solo llegan a configurarse exclusivamente como infracciones y no como delitos, se debe a que la propia ley a dichas conductas solo las regula como tales y no como delitos.

En cuanto a los sujetos activos de la conducta respectiva, sí podemos señalar una diferencia entre infracción y delito, ya que respecto a la primera pueden ser considerados infractores tanto las personas físicas como las personas morales, en tanto que en materia de delitos, solo se consideran sujetos activos a las personas físicas, toda vez que en un momento dado pueden ir a prisión por la comisión de un delito fiscal, lo que no podría darse con una persona moral.

Respecto a la autoridad que aplica las sanciones y las penas por infracciones y delitos, también encontramos una diferencia, ya que las sanciones son competencia de las autoridades fiscales, y las penas (prisión) exclusiva de la autoridad judicial, según se desprende del texto del artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

Art. 94.- "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a

las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal".

Este principio que establece el artículo 94 transcrito, puede interpretarse que un solo acto es materia de dos estimaciones, lo cual parece contrario al texto del artículo 23 Constitucional, que prohíbe expresamente se juzgue dos veces por el mismo delito.

Al respecto, el Maestro Manuel Rivera Silva afirma que:

"La duplicidad de estimaciones no lesiona el principio del artículo 23 Constitucional; que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa que concurrentemente con el delito se puede presentar". (11)

El artículo 94 del Código Fiscal de la Federación tiene su apoyo en el artículo 21 de nuestra Carta Magna que

11.- Rivera Silva Manuel, LOS DELITOS FISCALES COMENTADOS.- Ediciones Botas, México 1949. Pág. 29.

separa la competencia de las autoridades para conocer de los delitos y de las infracciones, en cuanto a la imposición de las sanciones y penas correspondientes, pues atribuye a la autoridad administrativa competencia para sancionar a los particulares por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, y a la autoridad judicial facultad exclusiva para imponer las penas por la comisión de delitos.

En cuanto a la tipicidad podemos señalar como diferencia entre infracción y delito, la relativa en que para que exista un delito, es suficiente que exista una obligación implícita dentro de la figura típica correspondiente; sin que sea necesario, como en la infracción, que exista una norma autónoma que expresamente establezca la obligación fiscal concreta, cuyo incumplimiento configurará la infracción fiscal.

Por último y dado lo anterior, podemos afirmar que existen diversas corrientes doctrinales tendientes o partidarias a determinar la diferencia y similitud que existe entre infracciones y delitos, entre las cuales podemos mencionar las siguientes:

1a.- La Teoría que señala diferencias ontológicas entre infracciones y delitos.

2a.- La Teoría que solo encuentra una distin--

ción de mera gravedad.

3a.- La Teoría que no encuentra diferencias -
cualitativas, pero sostiene que hay una -
clasificación formal de las infracciones-
y delitos, porque deriva de lo dispuesto-
por la ley.

La Teoría que señala diferencias ontológicas entre-
infracciones y delitos, puede dividirse a su vez en subgru-
pos, basados en los siguientes criterios:

- a).- Criterio Natural.
- b).- Criterio basado en la antijuricidad.
- c).- En el Mero Riesgo; y
- d).- En la Culpabilidad.

Cuando se toma como base el criterio natural, se di-
ce que hay delito al violarse un derecho que ya existe y -
que la ley solo reconoce, en tanto que en la infracción so-
lo existe desde el momento en que el derecho del Estado es-
lesionado, a la desobediencia se le sanciona con pena. Tam-
bién se le llama a las infracciones transgresiones y que --
por el solo hecho de ser infracciones a las reglas policí-
cas no lesionan derecho alguno inherente a la naturaleza hu-
mana o a la índole de la sociedad, como los delitos, y que-
como consecuencia de ello no ofenden al principio ético uni

versal, por lo que solo se reprimen con el fin de mera utilidad colectiva.

En el caso de la antijuricidad, se dice que en el delito, la ley presume que el hecho realizado de inmediato puede causar un daño, en cambio en la infracción basta la simple violación de la norma sin que sea necesario demostrar o presumir el daño que habría podido ocasionar realmente. Se dice también que las contravenciones no lesionan un bien jurídico, y que tan solo son una desobediencia de la norma que el Estado se ve en la necesidad de establecer cuando prohíbe un género de conductas, entre las que a veces es difícil diferenciar las realmente perjudiciales de las que no lo son, porque producen muy distintas consecuencias.

En la diferencia basada en el Mero Riesgo, se dice que en el delito se infringe un deber específico y lesiona efectiva y potencialmente un derecho determinado y la infracción viola un deber genérico y expone un derecho indeterminado a un peligro, o sea, que por ello el delito es inseparable del dolo y del daño, los que no son requeridos por la infracción.

En el criterio de Culpabilidad, con relación a la diferencia entre infracción y delito, se dice que en la -

infracción el elemento subjetivo se admite de modo cierto, sin que se reciba prueba en contrario, el dolo debe presumirse siempre. Se dice también que el elemento subjetivo esencial en los delitos no es decisivo en las infracciones; que las presunciones y las intenciones del agente sobre las consecuencias de su obrar son del todo extrañas a la infracción contravencional, o bien, es la simple inobservancia voluntaria de la conducta impuesta por la norma, sin que sea preciso investigar si procede de dolo o de negligencia, -- imprudencia o impericia.

La segunda Teoría, es la que establece distinción entre infracciones y delitos con base en la gravedad de la falta, defienden ésta teoría generalmente los autores Franceses como Garrand, quien sin ahondar más en el tema se conforma con señalar la utilidad jurisdiccional de la clasificación que hacen los códigos al respecto.

Por último, la tercer corriente doctrinal, es decir, la que no encuentra diferencias cualitativas entre la infracción y el delito, sostiene que únicamente se hallan separados los delitos de las faltas por lo dispuesto en la ley, es decir, se trata más bien de una cuestión de técnica legislativa, por ello el Estado a causa de decisiones de política criminal divide los delitos en dos grandes ámbitos que son, pequeña y grande criminalidad, integradas respecti

vamente por las contravenciones y los delitos.

De acuerdo con las circunstancias concretas, el Estado decide que es una falta y que es un delito y al cambiar tales circunstancias y necesidades, puede considerar como contravención lo que hasta entonces era delito o viceversa. Es pues, la legislación la que demarca los límites entre infracción y delito.

Considero por mi parte, que la eficacia que debe ser característica de todo ordenamiento jurídico, trae consigo el que se hagan cumplir las normas que lo integran, tanto con medios preventivos como con medios represivos.

Por otra parte, la administración pública tiene el carácter de poder jurídico, y en tal sentido debe ser autosuficiente, debiéndosele reconocer necesariamente la facultad de hacer cumplir por sí misma las disposiciones fiscales, utilizando directamente medios preventivos y represivos, y que en dicho reconocimiento de las potestades administrativas del fisco se incluya la potestad punitiva o sancionadora frente al Ordenamiento Jurídico Fiscal.

CAPITULO TERCERO.

LA INFRACCION FISCAL EN EL DERECHO MEXICANO.

1.- CONCEPTO.

En el Estado Mexicano, como en cualquier otro Estado moderno, encontramos ordenamientos jurídicos de naturaleza fiscal, con disposiciones imperativas de ineludible acatamiento, tanto por las personas físicas o morales en su calidad de contribuyentes, con responsabilidad directa o solidaria, cuya conducta encuadra en las hipótesis que contemplan esas leyes, como por el Estado mismo en su carácter de sujeto activo o titular de las contribuciones respectivas.

Los contribuyentes o causantes del Estado Mexicano, en su mayoría y como regla general, cumplen de manera espontánea y oportuna con sus obligaciones fiscales principales y secundarias a su cargo, entre otras; pagan el impuesto, registran sus actividades, dan de alta sus negocios, manifiestan sus propiedades, llevan libros de contabilidad, permiten visitas domiciliarias en sus domicilios fiscales, etc. pero como toda regla tiene sus excepciones, existen causantes que no cumplen con esas obligaciones, razón por la cual el Estado tiene que preveer esas conductas antisociales, en

un ordenamiento jurídico, caso concreto el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, cabe preguntarse que entendemos por - - infracción, pero antes de dar nuestra opinión, vamos a ver que dicen al respecto grandes maestros sobre la materia y - así tenemos a los siguientes:

Giuliani Fonrouge, nos dice que:

"Infringir o transgredir disposiciones fiscales no importa una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, sino quebrantar un verdadero - deber social como es el de sustraerse al pago - de los tributos esenciales para el mantenimiento del Estado, y alterar el orden jurídico de - la colectividad", (12)

El maestro Eduardo García Maynes, en términos generales, nos expresa:

"Las normas de derecho constituyen imperativos - que implican acciones o abstenciones; prescri-- ben una conducta como medio para el logro de - determinado fin. Las normas jurídicas estatu-- yen deberes condicionados cuando hacen depender

12.- Fonrouge, Giuliani, CONSIDERACIONES SOBRE DERECHO FI-- NANCIERO PENAL, Revista La Ley, 27-607 Buenos Aires.

la existencia de éstos de la realización de ciertos supuestos; el supuesto normativo es en consecuencia, la hipótesis de cuya realización depende el nacimiento del deber estatuido por la norma." (13)

Rafael de Pina, señala que la infracción:

"Es un acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o incumplimiento de un compromiso contraído." (14)

De lo anterior se desprende que la infracción no es más que una conducta típica, anti-jurídica y culpable, desde el punto de vista genérico porque no se cumple con alguna norma y desde el punto de vista específico por la vulneración de las leyes fiscales respectivas.

También, podemos agregar que la infracción fiscal se origina por rebeldía u omisión del contribuyente directo o solidario de las obligaciones a su cargo contenidas en las leyes fiscales; rebeldía u omisión que contemplan dos -

13.- García Maynez Eduardo, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO, Décimo Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A. - México 1967. Pág. 13.

14.- De Pina Rafael, DICCIONARIO DE DERECHO, Editorial Porrúa, S.A. México 1981.

aspectos. Uno objetivo y otro subjetivo. El objetivo es - lo que llamamos antijuricidad, en virtud de que la conducta en su forma externa pugna con el orden jurídico vigente. El subjetivo, es lo que conocemos como culpabilidad y consiste en el antagonismo por rebeldía u omisión anímica del contribuyente infractor, que para ser responsable requiere como - presupuesto la imputabilidad, tan es así que el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación establece, que cuando se comete una infracción por causa de fuerza mayor o de caso - fortuito, las autoridades fiscales no impondrán multas.

2.- SUJETOS DE LA INFRACCION.

Es de recordarse que cuando nos referimos en este - trabajo, a los sujetos de la relación tributaria menciona-- mos a los sujetos de la misma, llámense sujeto activo y su- jeto pasivo por ser acreedor y deudor respectivamente de - las contribuciones correspondientes, y en este apartado vol vemos a hacer referencia a dichos sujetos, pero ya no como- elementos de una relación tributaria, sino de una infrac- - ción fiscal o tributaria, en la cual también se les denomi- na de la misma manera, sujeto activo y sujeto pasivo, co- - rrespondiendo el primero al infractor de la ley fiscal y el segundo al titular del derecho violado o jurídicamente pro- tectido por esa ley violada; es decir, se invierten los tér-

minos, ya que el Estado es el sujeto activo en la relación tributaria y pasa a ser sujeto pasivo de una infracción fiscal, mientras que el causante infractor, que es el sujeto pasivo de una relación tributaria, en una infracción de la misma naturaleza será el sujeto activo.

En otros términos, el sujeto activo de una infracción fiscal, lo son las personas físicas o morales que como contribuyentes directos o solidarios, dejan de cumplir con las leyes fiscales correspondientes.

El sujeto pasivo de una infracción fiscal, siguiendo la doctrina, es el Estado, por el titular del bien protegido por las leyes fiscales respectivas, vulneradas por el sujeto activo (contribuyentes infractores) al no acatar las mismas.

3.- ELEMENTOS DE LA CONDUCTA.

"... Nuestra conducta se encuentra regida por una serie de normas, en tal forma, que sin temor a equivocarnos cada acto o serie de actos estará previsto en una norma, el gobernante, - el gobernado, el hombre de empresa, el técnico, el campesino, al desarrollar las más diversas actividades cotidianas, estarán actuando den--

tro de una serie de normas jurídicas, científicas, técnicas, artísticas, etc. El trato diario entre unos seres humanos y otros implicará que la conducta humana se encuentre prevista - dentro de normas morales, cívicas, religiosas, de etiqueta, etc. No han faltado sociólogos - que han tratado de encontrar en la Constitución General de cada país 'un acto supremo', - por virtud del cual los Estados, renunciando - o limitando su autodeterminación, se han transformado en poderosos países, como sucede con - los Estados Unidos de Norte América. La conducta humana se desenvuelve en dos clases de - actos fundamentales: actos lícitos e ilícitos. El acto jurídico, en su esencia, es la manifestación de voluntad humana encaminada a producir efectos de derecho; en cambio el hecho jurídico es la manifestación de la voluntad humana, sin tener una intención, una finalidad jurídica; ... por regla general, el acto (en - sentido jurídico) se define como la exteriorización o actuación de la voluntad humana, distinguiéndose los actos positivos y omisiones, - según la voluntad que se manifiesta en un hacer o en un omitir. Así resultan tres grupos-

de actos jurídicos; declaraciones de voluntad, actos de derecho y actos contrarios a derecho.

En esencia los actos ilícitos son todos aquellos que violan una ley por hacer lo que ella prohíbe, o bien por no hacer (omisión) lo que la misma ley ordena que se haga. En otras palabras, los actos ilícitos son aquellos cuya voluntad ha violado una norma jurídica".⁽¹⁵⁾

Ahora bien, con base en la transcripción que antecede y siguiendo a la teoría penal, diremos que la conducta humana se integra con tres elementos que son:

- 1.- La manifestación de voluntad.
- 2.- El resultado, y
- 3.- El nexo de causalidad.

1.- La manifestación de voluntad, es la actividad externa del contribuyente, o sea, que mientras dicho contribuyente, con responsabilidad directa o solidaria, no exteriorice su voluntad de cometer una infracción fiscal,-

15.- López y Porrás Armando, DERECHO FISCAL. Editorial - Textos Universitarios, S.A. 1967. Pág. 139 y 140.

no puede ser sancionado.

En efecto, la expresión "manifestación de la voluntad", se refiere a una fase de la conducta humana, que significa impulso conciente, espontáneo de la voluntad encaminada a cierta representación externa y con un motivo determinado; es decir, las infracciones constituyen un hacer -- (acción) o un no hacer (omisión) que implica un daño o peligro de daño al bien jurídico protegido por las normas fiscales.

El tratadista Eugenio Cuello Calón define la acción en sentido amplio y en sentido estricto, siendo la primera:

"... la conducta exterior voluntaria encaminada a la producción de un resultado. . . ." (16)

Y en sentido estricto la define como:

" ... un movimiento corporal voluntario, o en una serie de movimientos corporales dirigidos a la obtención de un fin determinado." (17)

En cuanto a la omisión, el mismo estudioso del Dere

16.- Cuello Calón Eugenio, DERECHO PENAL PARTE GENERAL. Tomo I, 9a. Edición, Editora Nacional. México 1961. Pág.- 293.

17.- IDEM.

cho, nos dice:

"La omisión es la conducta inactiva, más no toda inactividad es omisión, ésta es inactividad voluntaria. Así pues la omisión es una manifestación de voluntad que se exterioriza en una conducta pasiva, en un no hacer, pero no toda inactividad voluntaria constituye una omisión penal, es preciso para que ésta exista que la norma penal ordene la ejecución de un hecho determinado. Puede por tanto definirse la omisión como la inactividad voluntaria cuando la norma penal impone el deber de ejecutar un hecho determinado". (18)

Es decir, la omisión como manifestación de la voluntad es la inactividad o el no hacer voluntario del contribuyente o sujeto activo de la infracción fiscal encaminada también a la obtención de un resultado.

2.- El Resultado como elemento de una conducta, consiste en que se produce el cambio en el mundo exterior, causado por la manifestación de esa voluntad, o la no mutación

18.- Cuello Calón Eugenio. Op. Cit. Páginas 295 y 296.

de ese mundo exterior por la acción esperada y que no se ejecuta; sin embargo, el resultado no sólo es el cambio al mundo material constituido por un estricto daño, y menos aún en el concreto y efectivo perjuicio que acarrea la responsabilidad de su reparación, sino también lo que es el riesgo del daño potencial, en otros términos es el peligro.

El resultado que está dentro del ilícito fiscal que constituye o integra la infracción fiscal misma, es la consecuencia de la manifestación de voluntad que lesiona o amenaza inmediata y directamente los bienes o intereses del Estado en su calidad de sujeto pasivo de la infracción y de cuya realización, la ley hace depender la existencia de esa infracción fiscal.

El daño, es la misma característica forma del resultado concebido materialmente; es el mal causado por la infracción fiscal o bien, es la lesión de un interés pero el daño real o material no es más que uno de los aspectos del resultado, y junto al daño real o material aparece el peligro o daño potencial.

El daño real o material, se da cuando se ha producido realmente la lesión del bien atacado. El peligro o daño potencial sobreviene cuando la lesión al bien jurídico no se ha producido, pero el resultado del acto tiene potencia pa-

ra ocasionarla y ha habido como consecuencia violación completa de un derecho.

En las infracciones de peligro, la conducta y el resultado coinciden en el tiempo, y se encuentran íntimamente ligadas; pues en el instante mismo en que se produce el acto peligroso, la conducta se ha consumado y el resultado se ha producido, siendo difícil diferenciar una del otro.

Es conveniente analizar las consecuencias dañosas que provoca la infracción fiscal sin que resulte significativa la descripción de los diversos tipos de conducta; solo importa poner de relieve el resultado que se produce con la infracción fiscal.

Al resultado se puede llegar a través de conductas muy variadas, desde la simple inhibición, del no hacer, de la pura pasividad, hasta la ejecución de actos complejos - hábilmente articulados que sean expresión de una maquinación o que estén presididos por una intención fraudulenta.

El incumplimiento de la prestación debida se traduce de una pérdida de recursos monetarios para el ente público y consiguientemente en una disminución de los medios de que éste podría legalmente disponer para poder realizar

los fines de utilidad general cuya realización tiene encomendada. Es pues la sociedad la que sufre el daño causado por la infracción fiscal.

En el caso de que el agente incumpla una obligación de pagar un impuesto, se produce un daño real o material al bien o interés jurídico protegido; en cambio, si el agente incumple una obligación de hacer, no hacer o tolerar, se corre el riesgo de que se deje de pagar un impuesto.

La infracción fiscal es de daño, cuando se incumple una obligación sustantiva, porque 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 públicas, se menoscaban éstos, que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección del derecho.

La infracción fiscal es de peligro, 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 públicas. Estas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados, sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño.

3.- El Nexo de Causalidad, como tercer elemento de la conducta, para su estudio, diremos primeramente que la infracción fiscal es una conducta humana integrada por el movimiento corporal realizado u omitido y un resultado consistente en el daño producido o potencial a un bien jurídicamente tutelado; pero precisa existir un nexo causal o relación de causalidad entre la conducta y el resultado. Esta relación causal existe cuando de no darse el acto de voluntad deja de producirse el resultado.

La conducta humana puede ser captada tanto según el principio de causalidad como según el principio de finalidad. El concepto de causa es el primero que debe considerarse a propósito de la conducta y establecerse la concatenación causal de los hechos para poder pasar de ahí a la imputación.

De lo anterior se desprende que para poder imputar una conducta ilícita, habrá primero que establecer el nexo o concatenación existente entre la conducta ilícita manifestada y el resultado que ésta produzca.

"La comprobación del nexo causal es el punto de arranque al que han de subordinarse las pruebas de adecuación al tipo y de la culpabilidad antes de que se pueda decidir sobre la

responsabilidad del causante." (19)

El nexu causal, pues, consiste en determinar si el hacer o el no hacer es la consecuencia directa o inmediata-capaz de producir el resultado que se presenta.

Hemos ya hablado de la conducta y sus elementos, pero al igual que en la doctrina penal, no pueden pasarse desapercibidos los casos de ausencia de conducta, ya dijimos que no toda acción ni toda omisión constituyen una conducta, pues tal acción u omisión deben ser voluntarias, y más aún, para que la acción o la omisión constituyan una conducta antijurídica y culpable es necesario que la norma jurídica la prohíba y la acción u omisión se ejecute, o que la ley la exija y se omita la ejecución de la acción o de la omisión.

En el Derecho Penal para el estudio de la ausencia de conducta se presentan dos hipótesis cuando falta la voluntad tanto del hacer como del no hacer o del resultado.

La primera hipótesis se refiere a la falta de voluntad en relación al hacer o no hacer; la segunda hipótesis es referida a la falta de voluntad en el resultado.

19.- Jiménez de Asua Luis, TRATADO DE DERECHO PENAL, Tomo - III. Editorial Porrúa, México 1962. Pág. 494

Para el caso de nuestro estudio, nos referiremos únicamente en lo que concierne a la primera hipótesis de tipo penal, es decir, a la ausencia de conducta cuando falta la voluntad en el hacer o no hacer, pues aunque también ya hemos dicho que en la infracción fiscal se produce un resultado de daño que de peligro, sin embargo, el resultado no se produce en forma independiente, sino como consecuencia de la voluntariedad del sujeto activo de la infracción fiscal, y lo que pretendemos exponer es el hecho de que el resultado se produzca cuando se rompe el nexo causal entre la acción u omisión con el resultado mismo, es decir, a la falta de voluntad del agente.

Cuando se dé una circunstancia que anule totalmente la voluntad, no existirá conducta, aunque se realice un movimiento corporal que produzca un cambio en el mundo exterior, o no se haga lo que se espera y por eso se deje sin modificar ese mundo externo.

La ausencia de conducta constituye pues, uno de los aspectos negativos o impositivos de la formación de la figura de la infracción fiscal, por ser la conducta humana positiva o negativa la base indispensable del ilícito fiscal.

En relación a la hipótesis en estudio y como casos de ausencia de conducta se puede dar:

- a).- La Vis Absoluta.
- b).- La Vis Maior.
- c).- El Hallarse el Sujeto en Estado de Inconciencia.

La Vis Absoluta, cuando el sujeto se encuentra impulsado por una fuerza física exterior irresistible o que no es capaz de resistir por encontrarse absolutamente coaccionado y como instrumento en manos del autor mediato, proveyendo dicha fuerza irresistible de un ser humano.

La Vis Maior, se dá cuando el sujeto se haya impulsado por una fuerza física irresistible, proveniente del reino animal o de algún elemento de la naturaleza.

El hallarse el sujeto en estado de inconciencia al realizar el acto, determinado por el empleo accidental o involuntario de sustancias tóxicas, embriagantes o estupefacientes o por un estado mental involuntario de carácter patológico y transitorio.

Entre los casos que en materia de infracciones fiscales pueden impedir la conducta, están:

- 1.- El Sueño.
- 2.- El sonambulismo.

- 3.- La Sugestión.
- 4.- La Hipnosis.
- 5.- La Narcosis y
- 6.- La Inconciencia.

1.- El Sueño, es una necesidad fisiológica en la cual se hayan suspendidas las facultades mentales del sujeto, resultando sus movimientos meramente instintivos, por ejemplo, la revelaciones que hiciera un funcionario o empleado público de los datos declarados por el causante.

2.- El sonambulismo, es un estado idéntico al sueño, la diferencia estriba en que el sonambulismo puede convertir en actos motores las representaciones que se verifican en la mente del sujeto durante el sueño, ^{pero} en este caso el individuo ni tiene conciencia ni voluntad de tales actos.

3.- La Sugestión, es la creación o aliento de un estado de ánimo, mediante palabras o hechos que conducen a una idea querida por el sugerente; o bien, es la amortiguada conciencia y sumisa voluntad a los influjos del que ha provocado la situación mental del hipnotismo.

4.- La hipnosis, es el influjo psicológico ejercido sobre otra persona, en la cual se suscita un sueño magnético, bien por medios personales o valiéndose de aparatos.

5.- La Narcosis, es un estado de somnolencia provocado por el influjo de algún narcótico.

6.- La Inconciencia, es el estado de quien no - - advierte lo que dice o lo que hace.

El Código Fiscal de la Federación de 1982 contempla ya los casos de ausencia de conducta en su artículo 73 que dice:

Art. 73.- "No se impondrán multas... o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito..."

4.- NATURALEZA JURIDICA DE LA INFRACCION FISCAL.

En el presente estudio, hemos visto que el Derecho Tributario establece una gran variedad de deberes y obligaciones a cargo, tanto de los sujetos del crédito fiscal, de los terceros, de los funcionarios y empleados públicos, - - éstas obligaciones pueden ser de muy diverso carácter, las principales, son aquella cuyo contenido u objeto es la prestación fiscal, otras, son obligaciones accesorias cuya finalidad es controlar el pago de los créditos fiscales, por - ejemplo, presentar aviso, declaraciones, llevar ciertos libros o registros, etc., o bien se trata de obligaciones que

se relacionan con las funciones de vigilancia atribuida a los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. El incumplimiento de cualquiera de éstas obligaciones y la consiguiente infracción del precepto o preceptos relativos, produce la responsabilidad del sujeto.

Para poder entrar en estudio de la naturaleza jurídica de la infracción fiscal es conveniente señalar que dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado que la responsabilidad por infracciones a las leyes tributarias es simple y objetiva, simple porque se piensa que para el fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad de la conducta del sujeto, ya que para él sólo hay contribuyentes, y si el contribuyente no paga su obligación, el fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas que la ley impone con el objeto principal de asegurar al erario el ingreso de las sumas debidas por el contribuyente. Y es objetiva porque la responsabilidad fiscal no surge solamente de la conducta del sujeto, sino de la existencia misma del bien o acto jurídico gravado.

Ahora bien, por razón de su naturaleza, la infracción fiscal plantea un problema doctrinario que consiste en determinar a que rama del derecho corresponde su estudio.

Los autores inquieren si las infracciones fiscales deben asimilarse a los delitos o si por el contrario constituyen una categoría especial merecedora de un tratamiento particular; en otras palabras, si la violación a las normas tributarias corresponden al Derecho Penal Ordinario o si debía crearse un Derecho Penal especial, que dieran en llamar Derecho Penal Administrativo.

Cuatro son las corrientes principales que se han manifestado al respecto:

- a).- La Corriente Penal.
- b).- La Corriente Administrativa.
- c).- La Corriente Tributaria y
- d).- La Corriente Conciliadora.

La Corriente Penal.- Varios autores sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondía al Derecho Penal Ordinario, argumentando que:

1o.- El Legislador Fiscal y el Legislador Penal -- tienen la mira en el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral.

2o.- La facultad de recaudar los impuestos consti-

tuye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad.

3o.- Más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal.

La Corriente Administrativa.- Encabezada por James Goldschmidt le da el desarrollo teórico a ésta doctrina, nacida en Alemania, al igual que la corriente penalista, considera que en tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, - el Derecho Penal Administrativo sólo procura eliminar trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la administración.

La corriente Tributaria.- Argumenta que las infracciones y sanciones fiscales tienen naturaleza propia, - diferente de las de carácter penal y administrativo. Se sostiene que al tipificarse el delito se intenta proteger un bien jurídico del daño que le pueda ocasionar una determinada conducta y en cambio, al tipificar la infracción se trata de inducir a que una conducta determinada se realice, a que se cumpla la obligación que la ley establece y que ge

neralmente será de hacer o de dar algo; se afirma asimismo que el objeto de la sanción fiscal es servir de instrumento administrativo para impulsar el cumplimiento voluntario de las infracciones fiscales, en tanto que el objetivo de la sanción penal es castigar una conducta reprochable.

Esta corriente tributaria considera, además, que el delito quedaría configurado con una acción, mientras que la infracción lo estaría por una omisión.

La Corriente Conciliadora o Ecléctica. A diferencia de las doctrinas penalista y administrativa, que conciben unitariamente al ilícito fiscal, ésta corriente de la cual nos ocupamos se coloca en una posición intermedia y lo pone en dos categorías distintas según la naturaleza, penal o administrativa de las sanciones que se imponen a los ilícitos fiscales, las sanciones penales, corresponden a los llamados delitos tributarios, que consisten en sustraerse (dolosamente o no) al cumplimiento de las obligaciones de pago y que están reprimidas con sanciones del Código Penal; las sanciones administrativas, se refieren en cambio a infracciones y disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en penas pecuniarias y recargos.

C O N C L U S I O N E S.

- PRIMERA.- La obligación tributaria es una relación por medio de la cual una persona se obliga ante otra - a dar, hacer o no hacer una cosa o un acto, respectivamente a favor del Estado (Federación, Estados y Municipios), de los cuales una recibe el nombre de acreedor y la otra de deudor.
- SEGUNDA.- El fundamento Constitucional de la Federación para establecer impuestos y de los Mexicanos como causantes para pagar los impuestos es el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- TERCERA.- Los sujetos de la obligación tributaria son: El Estado como sujeto activo, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios por un lado; y por otro, el contribuyente o causante en su calidad de sujeto pasivo.
- CUARTA.- Los Créditos fiscales de la Federación únicamente son establecidos por el Congreso de la Unión, que está integrado por las Cámaras de Diputados y de Senadores, cuya facultad de imponer impuestos se funda en el artículo 73 Fracción VII de -

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

QUINTA.- Las contribuciones Estatales y Municipales son fijadas por los respectivos Congresos locales de cada Estado de la República, atento a lo dispuesto por el artículo 115 fracción IV de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. ✕

SEXTA.- La Infracción Fiscal es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones, pero este concepto no solo incluye la hipótesis de violación de las normas de las que derivan obligaciones sustantivas de pago, sino también la de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboración con el fisco.

SEPTIMA.- El Código Fiscal de la Federación de 1982 establece la responsabilidad por infracciones fiscales que pueden recaer sobre los sujetos pasivos o presuntos sujetos pasivos de una prestación fiscal; sobre jueces, encargados de registros públicos, notarios, corredores y en general funcionarios que tengan fé pública; funcionarios públi

cos de la Federación, de los Estados, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios, así como de los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de dichas entidades y por último sobre terceros.

OCTAVA.- Los lineamientos para imponer las sanciones a las infracciones fiscales las establece el mismo Código Fiscal de la Federación, al señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al imponer la sanción correspondiente, tomará en cuenta la importancia de la infracción, así como las condiciones del causante.

NOVENA.- La sanción mínima que establece el Código Fiscal de la Federación es de \$ 1,000.00 y la máxima es de \$ 200,000.00, sin embargo, estos señalamientos no limitan la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que puede imponer multas mayores o menores y su importe va en relación directa con la infracción de que se trate.

DECIMA.- La diferencia entre infracción y delito fiscal consiste primeramente en la calidad de los sujetos activos de la conducta, en la infracción pueden ser considerados infractores tanto las perso

nas físicas como las personas morales, en tanto que en materia de delitos sólo se consideran su jetos activos a las personas físicas. Por otro lado, los delitos lesionan los derechos naturales como la vida, la libertad, el honor y la in tegridad de las personas y su patrimonio y las infracciones con contravenciones a las normas - y reglamentos de carácter administrativo.

DECIMA
PRIMERA.

La semejanza entre infracción y delito fiscal - consiste principalmente en la conducta, ya que en ambos casos de acción o de omisión y en cuanto a la tipicidad de la conducta la determina - la propia ley.

DECIMA
SEGUNDA.

Los sujetos de la infracción fiscal son el suje to activo y el sujeto pasivo. El primero, es - decir el sujeto activo es la persona o personas físicas o morales que como contribuyentes direc tos o solidarios, dejan de cumplir con las le- yes fiscales correspondientes. El sujeto pasivo de la infracción fiscal es el Estado, por - ser el titular del bien protegido por las leyes fiscales respectivas, vulneradas por el sujeto activo.

DECIMA
TERCERA. Los elementos de la conducta en una infracción -
fiscal son:

- a) La manifestación de la voluntad.
- b) El resultado y
- c) El nexo de Causalidad.

DECIMA
CUARTA. El Nexo causal como elemento de la conducta en -
una infracción es el vínculo existente entre la-
manifestación de la voluntad y el resultado que-
se obtenga de esa manifestación de voluntad, o--
dicho de otra manera es el nexo o concatenación-
existente entre la conducta ilícita manifestada-
y el resultado que ésta ^x produzca.

DECIMA
QUINTA. La Infracción Fiscal es de daño, por que si se -
incumple una obligación sustantiva, al no pagar-
se íntegra y oportunamente los impuestos neces-
arios para cubrir los gastos públicos que han de-
realizarse para lograr la seguridad, el bienestar
y la prosperidad pública.

DECIMA
SEXTA. La Infracción fiscal también es de peligro cuan-
do se incumple una obligación formal, es decir,-

la falta de colaboración y la omisión de auxilio a la administración Estatal.

DECIMA
SEPTIMA.

Los casos de ausencia de conducta en materia de infracciones fiscales son según los autores: el sueño, el sonambulismo, la sugestión, la hipnósis, la narcosis y la inconciencia; pero considero que en ésta materia únicamente pueden darse - la sugestión, la hipnósis, la narcosis y la inconciencia.

DECIMA
OCTAVA.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la infracción fiscal, concluiré que tanto las infracciones como las sanciones fiscales tienen naturaleza propia, son diferentes de las de carácter penal y las de carácter administrativo, porque el objetivo de la sanción fiscal es el de servir de instrumento administrativo para impulsar al cumplimiento voluntario de las infracciones fiscales, en tanto que el objetivo de la sanción penal es de castigar una conducta reprochable.

B I B L I O G R A F I A .

- 1.- Cuello Calón Eugenio, DERECHO PENAL PARTE GENERAL. Editorial Nacional. México 1961.
- 2.- De Pina Rafael, DICCIONARIO DE DERECHO. Editorial Porrúa, S. A. México 1981.
- 3.- Flores Zavala Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS-Vigésima Segunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1980.
- 4.- Floris Margadant S. DERECHO ROMANO. Editorial Esfinge. México 1977.
- 5.- García Domínguez Miguel, TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL, DERECHO PENAL-FISCAL. Primera Edición. Editorial-Cárdenas Editor y Distribuidor.
- 6.- García Maynes Eduardo, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO. Décima Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A.- México 1967.
- 7.- Giuliani Fonrouge, CONSIDERACIONES SOBRE DERECHO FINANCIERO PENAL. En la Ley, Buenos Aires 27-607.
- 8.- Jímenez de Asúa Luis. TRATADO DE DERECHO PENAL. Tomo - III, Editorial Porrúa, S.A. México.

- 9.- Lerdo de Tejada Francisco. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION COMENTADO Y ANOTADO, Centro de Investigación Tributaria, Segunda Edición. México 1972.
- 10.- López y Porrás Armando, DERECHO FISCAL. Editorial Textos Universitarios, S.A.
- 11.- Margain Manautou Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Segunda Edición. Editorial Universitaria Potosina. México 1969.
- 12.- Rivera Silva Manuel, LOS DELITOS FISCALES COMENTADOS.- Ediciones Botas, México 1949.
- 13.- Saenz De Bujanda Fernando, NOTAS DE DERECHO FINANCIERO. Tomo I, Volumen 2o. Madrid 1976.

LEGISLACION CONSULTADA.

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 2.- LEY DE JUSTICIA FISCAL DE 1937.
- 3.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.
- 4.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.
- 5.- CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL.
- 6.- LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.