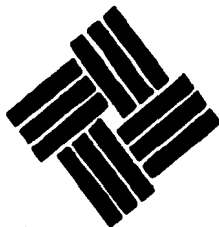


881209

15
reg.



UNIVERSIDAD ANAHUAC

Escuela de Derecho

Con Estudios Incorporados a la U.N.A.M.

**"DE LA SANCION E INFRACCION FISCAL" EN LA
LEGISLACION MEXICANA**

T E S I S

Que para optar por el Título de:

Licenciado en Derecho

p r e s e n t a

María Concepción González González

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

México, D. F.

Noviembre de 1985



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

TEMA: " DE LA INFRACCION Y SANCION FISCAL".
EN LA LEGISLACION MEXICANA.

Introducción.

CAPITULO	I	"El Ilícito Fiscal"	
		1.-Planteamiento General.....	1
		2.-Naturaleza.....	7
		3.-Caracteres.....	50
		4.-Intervención y papel de la conducta. humana.....	54
CAPITULO	II	"De la Infracción Fiscal"	
		1.- Introducción.....	57
		2.-Finalidad.....	63
		3.-Clasificación.....	67
		4.-Definición.....	80
		5.-Características.....	87
		6.-Naturaleza Jurídica.....	88
		7.-Diferencia con faltas o contravencio- nes.....	98
		8.- Nuestra Legislación.....	99
CAPITULO	III	"De la Sanción Fiscal"	
		1.-Introducción.....	101
		2.-Finalidad.....	103
		3.-Clasificación.....	107
		4.-Definición.....	115
		5.-Aplicación de las sanciones por au- toridad fiscal.....	121

6.- Concurrencia y Reincidencia.....	128
7.-Extinción.....	130
8.-Legislación Mexicana.....	134
Conclusiones	146
Bibliografía.....	151

INTRODUCCION

En un intento de manera sistemática, lógica y clara, la esencia y características diferenciales entre las figuras jurídicas de infracción y sanción fiscal me propuse la elaboración de la presente Tesis.

Es notable la importancia histórica, doctrinal y esencialmente el aspecto diferencial de dichas figuras, de tan alto relieve en el marco jurídico actual, no solo por su vigencia sino por el trascendente papel que éstas juegan en el ámbito fiscal, el cual ocupa un lugar de primordial jerarquía en un país como México que cifra en estos momentos gran parte de sus esperanzas para vencer la crisis que nos abate. Y es a través de éste renglón, que constituye la recaudación a través del cual deberá de encauzarse el cumplimiento de los requisitos esenciales para optimizar las cifras, estadísticas pretendidas y el cumplimiento de los mínimos de efectividad, justicia y su apego a las necesidades del país; y su administración conforme a objetivos reales, previamente planeados y prioritarios.

Para éstos efectos, el legislador, en un intento quizá proteccionista de sus leyes, y previendo el incumplimiento de las mismas, ha creado dichas figuras, con la finalidad básica del respeto a preceptos fiscales y/o el castigo en caso de que existiese violación a los mismos, el cual tendrá efectos definitivamente encauzados a un impacto

de tipo económico al contribuyente enlocaado a la represión de cualquier otro futuro posible ataque, que potencialmente pueda llegar a mermar, o dañar la actividad financiera del Estado, el cual se encuentra totalmente legitimado a establecerlas.

Y esta legitimación proviene de sus facultades para actuar de la forma adecuada para proteger el patrimonio Nacional a través de figuras jurídicas, enmarcadas legalmente, sin causar perjuicio a las garantías Constitucionales, que gozan presuntivamente la generalidad de los contribuyentes.

Así mismo, analizando estas cuestiones, nos podemos dar cuenta de las diversas teorías y corrientes doctrinales que han contribuido a su conformación y rasgos peculiares, los cuales varían de una legislación a otra, y básicamente su adaptación, consecuencias y características en nuestra legislación en particular. Tratando también de vislumbrar la posición y opinión tanto del contribuyente como de los autores más destacados en ésta materia.

La hipótesis central de ésta investigación descriptivo-comparativa es demostrar las diferencias existentes entre infracción y sanción fiscal, su vínculo de existencia y relación.

Dividí este trabajo en tres capítulos únicamente, debido a que el tema puede ser enfocado de manera concreta sin perder, contenido.

El primero de ellos, nos da una visión general, a manera introductoria del tema del ilícito fiscal, su ubicación, sus diferencias esenciales con el delito, contravención, etc., de acuerdo a las opiniones mas sobresalientes de autores de reconocido prestigio, lo cual es de suma importancia y utilidad para el entendimiento del segundo capítulo.

El segundo capítulo, versa sobre la figura de la infracción fiscal abarcando su finalidad, clasificación, definiciones y características, naturaleza jurídica y enfoque específico de nuestra legislación vigente.

Finalmente el Tercer Capítulo se refiere a la sanción fiscal contempla los mismos aspectos que para la infracción, concluyendo con una opinión personal al respecto.

Las principales fuentes consultadas son de origen nacional y extranjero, de autores de tan reconocido prestigio como Carlos M. Giuliani Fonrouge, Lomelí Cerezo, Pérez de Ayala, Sanchez León, Villegas entre otros.

Agradezco la valiosa asesoría que en la elaboración de ésta tesis me presto el Dr. Jorge Witker Velásquez y la eminente Dirección de la misma al Dr. Eduardo A. Johnson Okhuysen, sin cuyos conocimientos en materia fiscal y experiencia no hubiera sido posible la realización de la misma.

1. PLANTEAMIENTO GENERAL.

La situación del particular frente al Estado implica para áquel, algunas veces, una serie de restricciones en su actividad que se manifiestan en forma de prohibiciones y otras veces en una serie de obligaciones de contenido positivo, cuyo conjunto se traduce en una especial dependencia que reviste características propias en el Derecho contemporáneo.

Entre las obligaciones de contenido positivo, nos interesa examinar la que impone la prestación tributaria de gran importancia y relieve en la actualidad, no solo por que alcanza a un número cada vez mayor de personas, sino por la función básica y esencial que desempeña.

Es un hecho que la vida misma del Estado y el cumplimiento de sus atribuciones no sería posible sin la prestación tributaria.

Constituye ésta la base del régimen financiero del Estado, por ser el modo normal de allegarle los fondos necesarios para que cumpla su cometido, sin ser el único ni mas importante actualmente.

Tan importante se muestra esa obligación del particular, que para regularla ha surgido una legislación especial, con características propias: la legislación fiscal.

Los derechos del Estado Correlativos a esa obligación gozan de especial preferencia y se encuentran dotados, para su ejercicio, de medios tan eficaces por su poder coercitivo y asegurativo que resultan notoriamente privilegiados si se les compara con los que particularmente tienen las personas físicas o contribuyentes, ya sea frente al mismo Estado, frente a otro particular, para exigirles el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Refiriendose a la actividad del Estado, encaminada a la fijación y cobro de los impuestos que Gunter Schmolders llama "técnica fiscal", pone de relieve éste autor su importancia y amplitud en los siguientes terminos:

"La primera tarea de la técnica fiscal , no es la formulación de conceptos y definiciones tributarias, sino la correcta designación de los impuestos, seguidamente, ha de ocuparse en proyectar, redactar y poner en práctica las leyes fiscales, en delimitar los presupuestos de hechos tributarios y en fijar los tipos impositivos, en señalar el momento de su promulgación o cambio y en hacer efectiva la deuda impositiva mediante los procedimientos recaudatorios y de control" (1).

(1) GUNTER SCHMOLDERS, Teoría General del Impuesto, 3ª ed., Editorial Jus, México, 1968, p.69.

Por tanto, además de funciones legislativas, como la elección y definición de los presupuestos de hecho a los que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria y la determinación del deudor fiscal, la técnica fiscal desde éste punto de vista incluye acciones administrativas encaminadas a la identificación de la persona obligada al pago a la determinación de su obligación fiscal particular y el ingreso de las cuotas debidas, y finalmente el ejercicio de la función jurisdiccional y los derechos penal y Procesal Fiscales.

Pone, por lo tanto, en juego, al servicio de la Hacienda Pública los órganos estatales mas heterogeneos que en tratandose de un régimen de tipo parlamentario incluirían el Gobierno y las Camaras, todos los órganos de la Administración desde los centrales hasta las autoridades locales y los órganos jurisdiccionales.

La medida de máxima energía que el Estado puede emplear para tutelar un bien jurídico o para asegurar el ejercicio de un derecho, ésta en la represión de tipo penal.

Se vuelve esta indispensable cuando se trata de proteger bienes cuyo alto valor moral o cuya necesidad apremiante los hace imprescindibles para la vida social, esto es, de bienes cuya conservación llega a constituir el nivel mínimo para el mantenimiento del orden, abajo del

cual no puede subsistir ya este.

Quando ese mantenimiento se considera amenazado por acciones del particular que tienden a lesionar el patrimonio del Estado para hacer nugatorio su derecho a la prestación fiscal, se ha presentado la necesidad de tipificar en algunos casos tales acciones en la Ley, haciéndolas punibles por estimarlas socialmente peligrosas.

Lo que en circunstancias de menor peligro podría constituir solo un incumplimiento del particular, lesivo económicamente para el Estado, pero susceptible de reparación mediante la ejecución forzada; lo que normalmente podría estimarse a lo mas como una infracción reprimible con medidas administrativas, pudiera darse el caso de que constituyera algo tan peligroso para la vida del Estado o para la conservación de el orden social mismo, ya sea por la creciente frecuencia de los medios evasivos empleados, que amerite la imposición de una pena.

A éste respecto hace notar Sebastián Soler que:

"La decadencia evidente de ciertos pueblos a consecuencia de no sentir la necesidad de defenderse de las agresiones que objetivamente analizadas por el historiador aparecen como atentados victoriosos a las condiciones de existencia de ésa sociedad" (2).

En México al igual que en muchos otros países no todos los integrantes de su población cumplen de manera espontanea

(2) SEBASTIAN SOLER: Derecho Penal Argentino, 3ª ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970, Tomo I, p. 453.

y constantemente las diversas obligaciones sustanciales y formales impuestas a su cargo por las normas fiscales.

Eso puede ciertamente atribuirse a la estructura de las mismas además de la situación económica, social y política por la que atraviesa nuestro país, crisis que abarca aspectos tales como los pertenecientes a otras ciencias humanísticas, tales como la Sociología, Economía, Política y principalmente al derecho.

Ello ha obligado al Estado a tomar las medidas necesarias para prever dicho incumplimiento lo cual apareja la configuración de manera específica de las diferentes trasgresiones que puedan cometerse y determinar claramente las sanciones correspondientes a cada caso, la regulación jurídica de todo lo relativo a la infracción y sanción fiscal corresponde a éste trabajo, a través del cual se analizarán ambos conceptos en lo relativo a su origen, naturaleza y consecuencias para intentar descifrar los motivos que impulsan a su quebrantamiento y las formas legales con que cuentan las autoridades para impedirlo.

Así pues, toda obligación impuesta por una Ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues en caso contrario su cumplimiento se tornaría en potestativo y nunca obligaría a los particulares en su carácter de contribuyentes.

El Derecho Fiscal al igual que cualquier otra rama

jurídica, no puede pasar desapercibidas las violaciones a sus normas, es así que al contemplar la posible infracción de sus preceptos, impone al infractor la sanción determinada previamente de manera abstracta.

El problema planteado esta ubicado en el ámbito de lo que se ha llamado de diversas formas según las diferentes doctrinas y autores, pero que para efectos de éste trabajo denominare Derecho Fiscal Represivo, por ser los demas términos analogos en mi opinion.

Se ha escogido entre los demas debido a la claridad, sin impedir la existencia de ilícitos tributarios retribuidos con sanciones de naturaleza penal, administrativa o civil como de hecho los hay, aunque esto puede ser un punto interesante de crítica.

La doctrina moderna coincide en señalar que la transgresión fiscal es un serio ataque al normal desenvolvimiento de la accion estatal que obliga a no permanecer indiferente a tal ataque.

Actualmente se presta especial atención a todo lo relativo a las violaciones de la Ley fiscal y por consiguiente, al Derecho Fiscal Represivo que las estudia.

De ésto surge un problema teorico doctrinal, en torno a la naturaleza y ubicación de ésta rama del Derecho, que se tratara en el siguiente apartado.

2. Naturaleza.-

Al tocar este punto, surge un serio problema en la doctrina, respecto a la ubicación del Derecho Fiscal Represivo en el campo de las ciencias jurídicas.

Cabe hacer notar que de dicho problema surge ótro mas, referente a la naturaleza del ilícito fiscal que será objeto de un apartado posterior.

Por lo que respecta al Derecho Fiscal Represivo y su ubicación en el campo de las ciencias jurídicas, muchas veces ha sido motivo de discusión si el Derecho penal es uno solo o podemos hablar de un Derecho Penal Fiscal o Penal Tributario como lo llama Margain Manatou., autónomo del Derecho Penal Común.

Al respecto se sostiene que el Derecho penal Común da base y estructura esencial al Derecho Fiscal Represivo toda vez que sus principios generales tienen efectivamente aplicación en el campo de las infracciones de cuyo estudio nos ocupamos y:

"...dado que no existe una diferencia sustancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios que sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente y las contravenciones o infracciones administrativas sancionadas por la autoridad administrativa, según procedimiento de la misma índole ya que tanto unos como otros consisten en un acto u omisión que trasgrede las normas fisca-

les existiendo en ambos, elementos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la trasgresion de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferencia entre delito y la infracción administrativa, en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica", (4).

De lo anterior puede afirmarse que si bien es cierto que se diferencian en la gravedad y en la autoridad que aplica las sanciones, es tambien necesario aclarar que cuando se complican los delitos fiscales y las infracciones administrativas con cuestiones esencialmente penales, civiles o administrativas, en las que realmente sea difícil determinar su naturaleza, surge el peligro de determinar la competencia de la autoridad sancionadora, lo cual en la práctica da motivo a que surjan confusiones y malas interpretaciones de la misma Ley.

Para Margain Manatou, las diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario solo lo apartan del Derecho Penal Comun en algunos aspectos ; pero ambos parten de la misma base común y las siguientes son las principales diferencias observadas:

1. El Derecho penal tributario concibe la reparación

(4) REVISION Nº 666/78, Hoja Informativa de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, Enero, 1981.

civil y delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño ésta se gradúa o determina conforme al Derecho privado.

II. El Derecho Penal Tributario, sanciona no solo hechos delictivos sino también hechos u omisiones no delictivas, en cambio, el Derecho Penal Común solo sanciona hechos delictuosos.

III. El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a las personas físicas como a las personas morales, en cambio, el Derecho Penal Común solo sanciona a las personas físicas.

IV. El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias en cambio, para el Derecho Penal Común el incapaz no es responsable.

V. El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control, en cambio, el Derecho Penal Común solo puede sancionar a los que intervienen en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.

VI. El Derecho Penal Tributario en tratándose de delitos, presume el dolo, salvo prueba plena en contrario, en cambio, para el Derecho Penal el dolo no se presume.

VII. El Derecho Penal Tributario a veces solo tiende a obtener la reparación del daño, en cambio el Derecho Penal Comun, tiende principalmente a la reparación del daño(5).

Quedando así demarcadas con claridad las principales características que diferencian a las ramas del Derecho Penal, puede afirmarse que en efecto, son esencialmente provenientes de los mismos principios, pero no obstante esto, al evolucionar el Derecho Fiscal y hacer mas sólidos sus principios y mas extensa y específica su legislación el Derecho Fiscal Represivo tiende a cierta especialización y autonomía con respecto al Penal Comun.

Así pues aclarada la situación del Derecho Fiscal Represivo en el campo de las Ciencias Jurídicas corresponde analizar la naturaleza del ilícito fiscal, para lo cual se enfrentarán varias posturas, doctrinas para finalizar con la proposición de un criterio personal.

(5) Cfr. EMILIO MARGAIN MANATOU: Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 7ª. Ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1983, p.35.

En primer y según opinión de Pérez de Ayala:

"Es necesario destacar cierto confusiónismo existente en un autorizado sector de la doctrina entre las expresiones ilícitogeneral tributario o delito tributario de una parte e ilícito administrativo (tributario) o infracción tributaria"(6)

Este confusionismo del que nos habla Pérez de Ayala deriva en cierta forma de la importancia que tiene en el Derecho Penal la antijuricidad tipificada que puede llegar a considerarse como una marca de tipo penalista, la cual ha sido definitivamente impresa por los que se dedican a legislar en esa materia, orientado por el criterio o razonamiento de tipo de "concepción positiva del Derecho según la cual el concepto de ilícito definido simplemente como una conducta socialmente indeseable es un concepto de tipo moral, político, no jurídico, sino metajurídico"(7).

Si interpretamos dicho concepto, dándole un enfoque positivista o kelseniano, podríamos llegar a declarar que el acto ilícito es contrario al propósito de la norma estrictamente, el punto de vista jurídico en este caso sería la situación de que la conducta jurídica no es una violación sino la conducta establecida por la norma jurídica para poder aplicar la sanción correspondiente, recha-

(6) JOSE LUIS PEREZ DE AYALA Y EUSEBIO GONZALEZ: Curso de Derecho Tributario, 2ª. Ed., Edersa, Madrid, 1998, p. 631.

(7) Cfr. Op. Cit., p. 336.

zado desde el punto de vista de que aquellos supuestos no establecidos o sancionados por la Ley, no son ilícitos sino sólo lo serán aquellos que adquieren su calidad de tales por una sanción prevista en la Ley lo son, es inaceptable dentro de un sistema impositivo como el nuestro en el campo de la ciencia jurídica mas pura. Lo que debe reconocerse acerca de ésta calificación, es que es de gran utilidad en la determinación de la naturaleza del ilícito fiscal al poder afirmarse que en caso de poder equiparar el ilícito penal fiscal al delito tributario, en cuanto a la existencia de una sanción penal para este tipo de ilícitos (conductas antijurídicas típicas) mas no es tan clara la equiparación entre ilícito administrativo tributario e infracción fiscal por cuanto hace a la exigencia de la tipicidad, siendo suficiente a mi entender la existencia de una norma cuyo mandato incumple el sujeto en forma abierta (infracción) o encubierta (fraude a la ley), derivandose de su conducta la posibilidad de un perjuicio económico para el Estado (8).

Es necesario hacer notar, como lo hace el maestro Pérez de Ayala, que en el mundo del Derecho ,precepto y sanción son dos términos prácticamente inseparables (9).

(8) Cfr. MARTIN DE OVIEDO; El acto en fraude de ley como especie de acto contrario a la Ley, citado por PEREZ DE AYALA Op. Cit. p.337.

(9) Cfr. PEREZ DE AYALA, Op. cit. p. 338.

Es consecuencia de lo anterior, que lógicamente un mandato sin sanción carecería de relevancia jurídica, exigiendo la sanción como presupuesto lógico la existencia de un mandato.

En el caso de que en una misma conducta llegasen a incumplirse varios mandatos o preceptos, cada uno de ellos determinará una sanción correspondiente.

Así mismo una conducta antijurídica en el campo fiscal puede dar lugar a sanciones penales, administrativas o civiles de acuerdo con la sanción prevista en cada precepto.

En caso de sanciones de la misma naturaleza, éstas siempre procederan a acumularse.

Sobre la base de las consideraciones anteriores puede llegarse a la formulación del siguiente esquema:

	Retribuído con sanciones penales, Tipificado (delito o falta tributaria).
ILICITO FISCAL:	Retribuído con sanciones adminis- trativas(infracción tributaria).
	No Tipificado Infracción encubierta de normas (fraude a la ley tributaria).(10)

Del anterior cuadro, podemos hacer notar que es correcto el sistema de esquematización, mas es importante aclarar que el término tributario bien puede sustituirse por el de "fiscal" para este efecto.

(10) Cfr. ibid. p.337.

De ésto se desprende que el legislador en materia de leyes fiscales no puede por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia admitir la infracción encubierta de sus mandatos.

Si consideramos que una conducta es antijurídica cuando contradice por sí misma el supuesto establecido en la norma, ésta no puede limitarse a reaccionar unicamente al incumplimiento abierto y permanecer impasible ante las infracciones encubiertas que son tan reales y frecuentes como las otras, máxime cuando dicha conducta adopta características de aparente legalidad que las hace especialmente reprobables dentro del marco de un Estado social de Derecho como el nuestro.

No sucede así cuando el contribuyente aprovecha las lagunas en su beneficio económico, en cuyo caso no se estaría hablando de delito, infracción, ni fraude fiscal, sino única y sencillamente de una grave falta imputable al legislador responsable de resguardar y proteger los intereses del Estado a través del mas poderoso de los instrumentos a su alcance: el Derecho.

Dicha falta de técnica legislativa que origina la mencionada falla, no es única ni solo existente en materia fiscal, aunque en este aspecto sea queiza la que mas grandes y graves consecuencias trae aparejadas para la Hacienda Pública, la cual deja de percibir enormes cantidades con

las cuales en cierta forma disponía ya y que definitivamente pueden llegar a influir en aspectos políticos, económicos y sociales.

Debe pues el legislador, cuidar de todos los medios posibles de utilizar, para que no se eluda el pago de los impuestos que le corresponden, realizables a través de la utilización de los preceptos que en las mismas leyes se señalen.

Es entonces sugerible, contar con legisladores preparados adecuadamente y que posean gran visión y agilidad para moldear las leyes de manera tal que sean aplicables a través del tiempo y espacio, pero que cuenten con una vigencia superior a las actuales y una eficiencia que las adecue a las necesidades presentes y futuras de la Hacienda Mexicana.

Legisladores que no se impulsen por intereses individuales y que no antepongan el beneficio personal al social, que no se dediquen a "parchar" las leyes anteriores sino que edifiquen sobre bases sanas, nuevas leyes, justas, concretas y bien planeadas que tiendan a proporcionar sistemas transparentes en donde el contribuyente olvide las dudas y pueda claramente identificar el destino de sus contribuciones, y a su vez utilicen la función no solo de represión sino a su vez la intimidación a través de la cual puede llegarse a ejercer gran influencia en la educación cívica

y fiscal de los miembros de la sociedad orientando y promoviendo el desarrollo humano de su población en el sentido que mas sea necesario y así mismo deseado por la mayoría.

Llegamos pues al punto relativo a la naturaleza del ilícito tributario, en donde diversos autores sostienen interesnates posturas y doctrinas y de las cuales analizaremos solo las siguientes:

- 1.-Doctrinas que distinguen ontológicamente entre delito y contravención (Lomelí Cerezo).
- 2.-Doctrinas que sostienen la identidad de naturaleza y diferencias accidentales entre delito y contravención.
- 3.-Postura de Pérez de Ayala.
- 4.-Postura de Carlos M. Giuliani Fonrouge.
- 5.-Observaciones personales.

Antes de abordar en concreto cada una de las anteriores posturas es necesario examinar una cuestión que ha acarreado opiniones controvertidas y que podemos situar dentro del campo de la Filosofía del Derecho relativa a la existencia previa de un ilícito moral o amparo en el mismo del ilícito fiscal como conducta antijurídica contraria a la letra o espíritu de la norma fiscal.

Filosoficamente el hombre (el legislador en este caso)

busca salvaguardar los principios morales que son internos, incoercibles y autonomos por medio de normas jurídicas que son externas, coercibles y heteronomas, y es por eso, que se sostiene que todas las normas jurídicas no deben, sino que tienen que estar fundadas en una de tipo moral en este caso no privar al Estado de algo que le corresponde naturalmente para el logro de los fines y objetivos inherentes al mismo.

Por otra parte el problema, íntimamente ligado al proceso de creación legislativa y si se admite como punto inicial la unidad del ilícito fiscal, consistirá en proporcionar los criterios que sean suficientes y necesarios para mover al legislador en materia fiscal a ejercitar su función represiva a determinados ilícitos con una sola sanción penal y a otros en su caso con simple sanción administrativa lo cual implica en el futuro la reconducción del ámbito de la ilicitud al de la antijuricidad.

Es necesario para evitar esto, la creación de un ordenamiento represivo fiscal específico y autónomo que cuente con medios y autoridades competentes propias que tengan a su alcance medios, poder y recursos propios para poder imponer y hacer efectivas las sanciones necesarias para impedir cualquier violación de sus preceptos.

Es necesario, a su vez, enfocar la mayor gravedad jurídica y social ya que no económica algunas veces, de la

sanción penal respecto a la sanción administrativa; ésta última a fin de cuentas ha de detenerse ante el santuario de la libertad personal (11).

Por su parte es necesario hacer alusión a la posible aplicación alternativa o acumulativa de una sanción administrativa y una sanción penal ante lo cual debe advertirse que al margen de la mencionada posible unidad esencial entre ilícito administrativo y el ilícito penal, su ámbito de desenvolvimiento está claramente diferenciado por lo relativo a principios de garantía legal y jurisdiccional.

La estructura de los preceptos retribuidos con una sanción penal o administrativa manifiesta al margen de la mayor o menor gravedad efectiva entre una y otras, no solo mayor distanciamiento entre el precepto y su sanción en las infracciones administrativas lo cual es ciertamente motivado por la menor precisión en sus supuestos jurídico-tributarios respecto a los jurídico-penales, sino también menores exigencias en cuanto a la tipicidad de las respectivas conductas antijurídicas (12).

De lo anterior se reconoce la superior necesidad que asiste al legislador de contemplar todos aquellos supuestos

(11) Cfr. A. MALINVIERI, citado por PEREZ DE AYALA, op. cit., p. 340.

(12) Cfr. G. SPINELLI: La Represión de la violación de las leyes financieras, 2ª. ed., Editorial Giuffrè, Roma, 1947, p.91.

moralmente reprobables como antes ya se dijo, al llegar el momento de configurar las infracciones fiscales a reprimir mediante sanciones de naturaleza penal (delitos y faltas fiscales) como lo expresa el maestro Spinelli.

Sin embargo para A. Dus (13) sin negar la veracidad de lo anterior puede llegar a afirmarse como igualmente cierto:

En primer lugar que el ilícito tributario es una creación de la ley.

En segundo que el desarrollo de dicha labor creadora el legislador suele moverse por consideraciones históricas o políticas puramente circunstanciales.

En tercero, que a la sanción penal no solo incumbe una función represiva, sino también intimidatoria pudiendo y debiendo el legislador encauzar a la colectividad a través de este medio hacia esquemas de convivencia superiores.

Es necesario pues, como se ha dicho en páginas anteriores que el legislador fiscal busque un mayor apoyo en la repulsión de la conciencia ciudadana frente a determinadas conductas de tipo ilícito cuando trata de reprimir, por medio de sanciones penales dichas conductas.

(13) Cfr. A. DUS: Teoría General del Ilícito Fiscal, 2ª. ed., Editorial Giuffré, Paris, 1957, p.13.

Y por cuanto hace a Del Rosal su pensamiento es importante por cuanto explica que la disposición duerme inaplicada en los repertorios de legislación, con ventaja unicamente para el descrédito de la ley, lo cual debe contemplarse cuidadosamente (14).

A continuación se expodrá la Primera Postura constituida;basicamente por :

I.-Doctrinas que distinguen ontológicamente al delito y contravención.(Lomeli Cerezo)

Desde el punto de vista de los integrantes de esta doctrina, los cuales han optado por dos posiciones diametralmente opuestas en lo que respecta a la naturaleza o esencia del ilícito fiscal:

Una de ellas propugna por la existencia de un solo tipo de ilícito con idéntica naturaleza y solo con diferencias de accidente, afirmando que delito y contravención son sustancialmente idénticos por lo cual el derecho penal tributario(fiscal represivo) es una simple rama del Derecho Penal General con carácter excepcional o especial.

(14) DEL ROSAL:Derecho Fiscal;Cap. III.,citado por SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA,Derecho Financiero Mexicano,5ª.ed., Porrúa, México,1983,p.799.

La otra afirma, que existen naturalezas diferentes entre delito y contravención, las cuales son sustanciales, lo cual motiva la existencia de un Derecho Tributario Administrativo, estrictamente contravencional, con autonomía científica.

En principio suelen definir al ilícito fiscal(o infracción o violación tributaria) ya hecho u omisión que los constituyen, como cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario (15).

Por otra parte, las Primeras Jornadas Luso-Hispano-americanas de Estudios Financieros y Fiscales del año de 1967, celebrada en Protugal en la Ciudad de Curia definió a las infracciones fiscales en su primera Conclusión como:

Todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acciones u omisiones una trasgresión a las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de coolaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a las créditos fiscales.

Lomelí Cerezo, agrupa las tres principales escuelas que afirman la distinción ontológica entre delito y contravención de la siguiente manera:

(15) Cfr. DE LA GARZA, Op. cit., p.798.

A* Las teorías que se basan en el elemento ético, afirmando que los delitos ofenden los principios morales universales; las contravenciones por su parte carecen de significación moral ya que son meras desobediencias a la ley que solo tienen por fin la utilidad colectiva.

A esta escuela se le denomina también "toscana" y esta representada por Carmignani y Carrara.

B* Las tesis que se fundan en que los delitos constituyen una agresión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley penal protege y que no los lesionan, sino sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño o peligro actual y constituyen por tanto, solo un riesgo para los bienes jurídicamente protegidos, la cual esta representada por Carnevale y Petroccelli.

C* Las tesis o doctrinas que se apoyan en el elemento subjetivo, sosteniendo que éste no tiene relevancia en la contravención al contrario de lo que sucede en el delito ya que lo que cuenta en aquella es la simple inobservancia voluntaria de la norma sin que sea necesario además investigar como hace el delito, si hubo dolo o culpa, presumiéndose la existencia de estos factores subjetivos, la cual esta representada por Massari y Negri (16).

(16) LOMELI CERREZO; El Poder Sancionador, 3ª. ed., Porrúa, México 1982, p. 202.

Derivan de éstas tres escuelas varias diferencias entre la contravención o ilícito administrativo fiscal y el delito fiscal en sí mismo, las cuales por su mismo planteamiento pueden ser rechazadas en la siguiente forma:

I. Para Goldschmidt y Schoenke en el delito hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan por sí mismos de la protección jurídica penal, no así en el ilícito administrativo que solo contraviene o se opone a disposiciones que tienden a favorecer la actividad administrativa del Estado, cuyo objeto es una norma jurídica obligatoria para los administrados protegiendo mediante esta los intereses de la Administración al igual que los de los particulares tutelándolos penalmente.

II. Si se afirma que el fin del Derecho Penal Común es prevenir aquellos actos o hechos contrarios a la convivencia social mientras que el Derecho Fiscal Represivo (o penal Administrativo) tiene como fin asegurar el orden administrativo y el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa, puede caerse en la conclusión de que el orden administrativo tiene como finalidad última el garantizar la pacífica convivencia social.

III. Mas aun sí se entiende que el delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o Ley moral eterna y la contravención una conducta prohibida u ordenada por razones de convivencia o utilidad pública, puede asegurarse que la convivencia y utilidad pública tienen base igualmente en la ley moral eterna que tiende a hacer el bien y evitar el mal, haciendo armoniosa la misma por la realización de éste. Además de que no es verdadero que todo delito vaya en contra del derecho natural pues muchos de ellos van en contra de normas establecidas tendientes simplemente a la optimización de la convivencia.

IV. Si se asegura que el delito viola las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos y la contravención ataca a la prosperidad de la administración puede rebatirse en base a que el delito se revierte en un ataque no solo al ofendido sino en un peligro a la comunidad que lo rodea y que al atacar a través de la contravención a la administración se ataca en consecuencia a la comunidad que ésta protege en su conjunto.

V. Tomando al delito como un ataque al derecho ajeno, que requiere la producción de un daño y la intención

de dañar; y a la contravención como aquello que importa un peligro posible, en potencia aunque no se haya producido ni haya sido calificado como inminente, es decir, que no participe de los elementos constitutivos de la imputación moral (dolo y culpa) puede alegarse al respecto que existen delitos formales y de peligro, y que en el aspecto de la contravención se deshecha por antijurídica la tendencia a la creación de contravenciones objetivas, siendo cada vez más fuerte la postura que pugna por la exigencia de la culpabilidad.

Debe mencionarse también al respecto, que en la contravención ciertamente de producirse el daño o la intención de causarse éste se calificará también como ajeno pues dentro de la Administración y sus funciones principales se encuentra la de protección y guarda de los intereses y derechos de los integrantes de la Sociedad de que se ocupa.

VI. Siendo considerado el delito como un ataque al orden jurídico que la Ley quiere establecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la Ley a todo administrado o vinculado a la Administración Pública por una obligación de colaborar con el interés colectivo tal y como lo sostiene Bielsa, puede hacerse mención a que toda infracción ataca no solo al orden jurídico aun la calificada de delictuosa, además

de que la contravención contiene sus elementos especiales en el pago de la deuda y el incumplimiento de los deberes formales por lo que el supuesto anterior se derrumba.

II.- Doctrinas que sostienen la identidad de naturaleza y diferencias accidentales entre delito y contravención

Según De La Garza y adhiriéndose a las mismas, son las que inspiran al sistema jurídico mexicano afirmando que no existen una diferencia de sustancias entre delito y contravención y, que las diferencias que existen son de accidente, sosteniendo en conclusión una unidad intrínseca del delito fiscal-administrativo y del penal (17).

Aftalión y Jiménez de Asua niegan la posibilidad de una diferencia cualitativa o esencial entre delito y contravención solo siendo esta cuantitativa o de grado, basando esto en la existencia de delitos en contra de la Administración Pública consagrados en el Código Penal y que en su caso la voluntad del legislador en cierta forma y momento puede transformar una contravención a los intereses administrativos en delito convirtiéndose así en un hecho contrario a la convivencia social,

Así pues se puede afirmar que de los conceptos ante-

(17) DE LA GARZA, Op. Cit., P.801.

riormente expuestos los representantes de estas doctrinas a firman que la diferencia entre delito y contravención radica en la sanción y el carácter de la autoridad que la impone, mas no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito como así lo sostiene Lomeli Cerezo (18), que se encuentra entre sus apoyadores.

Sin embargo para los miembros italianos que sostienen esta doctrina entre los que destacan Tomaschio y Carbone se define ya al ilícito fiscal dentro de la mas amplia categoría del ilícito administrativo y como una especificación de éste en relación a la materia que se refiere.

Si se distingue entre ilícito fiscal y administrativo es para aislar un grupo de ilícitos administrativos que se refieren a determinada materia para la cual rigen principios particulares (19).

Jarach y Sanz de Bujanda por su parte niegan una diferencia ontológica pugnano mas bien por la identidad sustancial del delito e infracción criminal y administrativo afirmando que todas las infracciones fiscales son una especie de infracciones penales.

(18) Cfr. LOMELI CERESO, Op. cit., p. 201.

(19) Cfr. *ibid.*, p.14.

III.- Postura de Villegas.-

Considerando como presupuesto esencial la definición de Villegas con respecto a la infracción fiscal, como : "la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales" (20), la naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal lo que nos conduce evidentemente a un desacuerdo en torno a la ubicación científica del Derecho Fiscal Represivo.

Para Villegas pueden distinguirse básicamente dos posturas representativas del párrafo anterior:

"Una, que sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común por lo que existe identidad sustancial entre ambos, y sostienen esta postura destacados tributaristas como Sainz de Bujanda, Dino Jarach y penalistas entre los cuales se ubican aquellos que no admiten diferencias esenciales entre delito y contravención como Soler, Jiménez de Asua y Aftalión.

Otra antagónica, que sostiene que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común debido a que tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención y también a que la infracción tributaria

(20) HECTOR B. VILLEGAS: Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario, 3ª. ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 396.

es contravencional y no delictual. Apoyan esta postura: Andreozzi, Bielsa, Lubarro, Goldschmidt, Olivares ,Gendín y algunos penalistas como Nuñez y Manzini que aceptan diferencias sustanciales entre delito y contravención" (21).

Villegas apoya la segunda posición, sosteniendo que no hay diferencia solamente cuantitativamente sino cualitativa o esencial entre delito y contravenciones.

Sin embargo puede afirmarse al delito como toda aquella infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos componiendo su estudio al derecho penal común (22).

Por otra parte se puede afirmar que la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda en cuyo campo los derechos del individuo estan en juego de manera mediata, así pues el objeto contravencionalmente protegido no se reprenta por los individuos ni sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción del Estado, que abarca el campo total de la administración pública.

Puede entonces de lo anteriormente expuesto concluirse que para Villegas, delito sera la agresión directa e inmediata a un derecho ajeno y contravención, la perturbación omitiendo la ayuda requerida de la actividad del Estado consistente en materializar esos derechos.

(21) HECTOR B. VILLEGAS, Op. Cit., P. 325.

(22) Cfr. Ibid., p. 330.

Al distinguir el delito de la contravención por el elemento intencional diciendo que es aquel cometido con dolo o intencionalidad mientras que la contravención se comete con culpa o negligencia es un error, debido a que puede negarse que existen contravenciones dolosas y delitos culposos, pues hay delitos punibles que se castigan aun cuando no sean intencionales y contravenciones en las que para que se configuren es necesaria la figura del dolo.

Tampoco hay que incurrir en el error de diferenciar delito de contravención por la sanción cualitativa o cuantitativamente, inaceptable científicamente, pues la sanción es independiente de la esencia del hecho, es por el contrario algo externo de lo cual puede deducirse la existencia de contravenciones castigadas con penas privativas de la libertad y delitos sancionados con leves multas sin que ello puedan alterar la esencia delictiva o contravencional de las infracciones.

Tampoco vale la diferencia relativa al grado de peligrosidad o gravedad del acto cometido pues se mezclan especies sustancialmente diversas enturbiando mas el punto de discusión debido a que aparejan gran desorden y confusión.

La infracción fiscal para Villegas no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente a los derechos de los gobernados ya que si un Estado no necesitase recursos fiscales para cumplir sus fines y objetivos no habría norma

ética que obligase a pagar impuestos, mas si por el contrario el Estado necesita de esos fondos para cumplir con dichos fines y objetivos, la falta de pago de impuestos implica la omisión de la prestación justificada de una ayuda igualmente requerida incurriéndose así en una ilicitud contravenacional al obstruirse la función financiera del Estado (23).

De lo anterior se deriva el interes jurídico mediato de los ciudadanos en que el gobierno cuente con recursos suficientes para que, desarrollando su actividad, defiendan y haga realidad los derechos individuales y sociales sobre los cuales los ciudadanos tienen interes jurídico inmediato.

Concluyendo el pensamiento del citado autor podemos decir que la infracción tributaria como él las llama, en cuanto abstracciones ilícitas a la formación de las rentas públicas tienen carácter contravenacional y no delictual, aun las de tipo fraudulento.

IV.-Postura de Pérez de Ayala.

Este autor examina en forma de preambulo cuestiones eminentemente de filosofía del derecho en torno al ilícito fiscal o tributario en su concepción de conducta antijurídica contraria a la Ley a el espíritu de una norma, debe recoger o ampararse en la existencia previa de un ilícito moral (24).

(23) Cfr. Ibid., p. 386.

(24) Cfr. JOSE LUIS PEREZ DE AYALA, Op. Cit. p. 339.

Este problema va unido intimamente al proceso legislativo partiendo además de la unidad de ilícito tributario como represor de determinados ilícitos por medio de una sanción ya penal o administrativa.

El planteamiento anterior, en opinión del autor en cita conduce a un problema mas de fonde que es: el ambito de la ilicitud y el de la antijuricidad (26).

Antes de dar una definición de la naturaleza del ilícito tributario o fiscal, Perez de Ayala, considera de suma importancia dos cuestiones que son: la mayor gravedad jurídica y social que ya no siempre es económica de la sanción penal respecto a la sanción administrativa la cual a fin de cuentas ha de detenerse ante la libertad personal, la segunda, por su parte alude a la posibilidad de aplicacion alternativa o acumulativa de una sanción administrativa y una sanción penal.

Por lo que hace a la primera tiene aplicación por lo que respecta a las infracciones de contrabando en la legislacion española precisamente en relación con lo dispuesto por el artículo 6º del Texto Refundido de la Ley de Contrabando de 1964, citado por el mismo, el cual tiene que ver con el artículo 24º del mismo ordenamiento y por el cual se ve la gran diferencia de opiniones que aun dentro de los mismos autores españoles se manifiesta con respecto al enjuiciamiento de la misma ley , sin contar que existen

(26) Cfr. GONZALEZ NAVARRO: Naturaleza y Calificación de la infraccion tributaria, "X. Sem. Est. Der. Fin.", p.540, citado por PEREZ DE AYALA, Op. Cit. p. 340.

por su parte las Ordenanzas de Aduanas en aquel país, donde se alude a la distinción entre faltas reglamentarias e infracciones (27).

En relación con la valoración social de los distintos tipos de infracciones y la naturaleza del ilícito fiscal parece tener dos enfoques, ya que en la propia estructura de los preceptos tributarios con una sanción penal o administrativa manifiesta, al margen de la mayor o menor gravedad efectiva entre una y otras, no solo un mayor distanciamiento entre precepto y sanción en infracciones administrativas motivado por el grado de precisión de los supuestos contenidos en las normas jurídicas tributarias respecto a los jurídicos penales, sino a su vez, menores exigencias por lo tocante a la tipicidad de dichas conductas antijurídicas.

Lo anterior obliga a reconocer la superior necesidad del legislador de contemplar todos aquellos supuestos normalmente reprobables al configurar las infracciones fiscales a reprimir con sanciones penales que serían los delitos y las faltas fiscales.

Asimismo y sin negar lo anteriormente mencionado, el ilícito tributario es una creación de la Ley en la cual el legislador suele moverse por consideraciones históricas o políticas inherentes solo al conjunto de circunstancias y fenómenos que lo rodean, a su vez la sanción le incumbe tanto una función de tipo represivo como intimidatorio

(27) Cfr. PEREZ DE AYALA, Op. cit. p. 342.

y de encauzamiento de la colectividad hacia esquemas superiores de convivencia social.

Existen para descifrar la naturaleza del ilícito fiscal en opinión del autor en cita varias posturas al respecto las cuales se agrupan en cuatro principales enfoques que son:

Penalista.

Administrativista.

Dualista.

Unitaria.

La postura penalista considera el estudio de las infracciones fiscales dentro de el Derecho Penal Fiscal, como especialidad del Derecho Penal Comun, por las siguientes razones:

1)Entre ilícito penal, administrativo y fiscal existe identidad sustancial, ya que el ilícito fiscal es de tipo penal especial si aparece tipificado en el Código Penal.

2)Su estructura externa es semejante, la sanción en ambos casos al tener un mecanismo de reacción frente a las infracciones es idéntica ya que cumple una doble misión, la de intimidación o prevención general y la de represión o prevención especial.

3)Es importante hacer notar que el legislador en cualquier momento y por cualquier motivo puede elevar a rango penal lo que fuese en determinado momento de natura-

leza administrativa y mas en países del corte de México en donde son cuestiones de mero trámite y no son objeto de profundo análisis, ni democrática votación, lo mismo podría ocurrir a la inversa, así pues podría criminalizarse o descriminalizarse infracciones.

De tal forma, en esta postura, al seguirse los dictados del legislador (positivista) la distinción entre Derecho penal, Penal Administrativo o Fiscal Represivo carece de sentido.

Es apoyada esta postura por personalidades penalistas como Del Rosal, Gonzalez Navarro, Landrove y Sainz de Bujanda.

Del análisis de los postulados anteriores puede derivar las siguientes críticas:

1.El principio de la culpabilidad en estas regulaciones y la vigencia del principio de legalidad se encuentran reducidos y atenuados.

2.La regulación por la cual se permite la criminalización de infracciones fiscales se inspira en principios comunes.

3.No obstante se parte de un volumen reducido de infracciones penal-fiscales la cual se reserva a las trasgresiones graves o atentatorias de valores jurídicos dignos de especial protección, gozando en el plano técnico de un tratamiento diferente quedando el resto, las menos graves, reguladas exclusivamente por el Derecho Fiscal Represivo.

Fiscal Penal o Fiscal Represivo.

La postura administrativista, proclama la sustancial identidad entre la infracción tributaria o fiscal y la administrativa.

Los seguidores de esta tesis suelen admitir no solo la posibilidad, sino también la legitimidad de una acción del legislador tendiente a la criminalización de todas o algunas de las infracciones tributarias, ya que a él compete pulsar el grado de repulsa de la sociedad frente a determinadas conductas ilícitas (28).

En personal opinión, una cosa es admitir la posibilidad o legitimidad de una acción y otra es estimarla justificada o conveniente. La opinión de esta tesis es decididamente contraria a la sancionpenal de las infracciones tributarias y ello no solo en base a consideraciones de índole ético o cultural siempre abstractas y susceptibles de valoración contraria, sino por motivos muy concretos de técnica jurídica, de política legislativa e incluso a veces económica.

Mas aun los representantes de esta postura destacan la especialidad de la infracción fiscal respecto a la penal en puntos neurálgicos como la diversa consideración que en una y otra suscita, el principio de culpabilidad y el matizado juego de la exigencia de la tipicidad en ambos campos de ilicitud (29).

(28) Cfr. *ibid.*, p. 344.

(29) Cfr. *Ibid.*, p.345.

Sin embargo, una fracción de ésta tesis señala el relieve de la posibilidad de un deterioro por uso excesivo de la sanción penal con la consiguiente pérdida de su eficacia intimidatoria y los trastornos en cuanto a retrasos en el desenvolvimiento de la acción de la justicia, que originaría su proliferación.

La tercera postura, la dualista, ha sido calificada por un sector de la doctrina como "tesis intermedia o transaccional" entre las dos anteriores y que cuenta con incuestionables argumentos a su favor, la cual no parece llamada a prosperar en el campo dogmático por una irreversible tendencia a considerar a el ilícito tributario de forma unitaria.

Esta tesis parte de la consideración de que toda infracción tributaria encierra en su seno a una infracción administrativa, de lo cual puede observarse que algunas infracciones fiscales además de constituir un ilícito administrativo pueden configurar un ilícito penal, solo siendo necesario para que esto ocurra que se conecte el ordenamiento a la infracción de que se trate con una sanción de corte penal, convirtiéndose así lo que era infracción fiscal en penal-fiscal.

La fijación de dichos criterios restrictivos, o extensivos por el legislador en este proceso de transformación es una cuestión de política legislativa difícilmente deter-

minable a priori, aún cuando lógicamente puede pensarse que solo cuando la importancia del caso lo amerite se producirá tal reconversión, pues en caso contrario nos encontraríamos ante la situación de un supuesto de inaplicación de normas por falta de apoyo social del cual no hay posible ventaja derivable.

Para concluir, la tesis referente al carácter específico del ilícito tributario llamada unitaria, es aquella que proclama el carácter unitario del ilícito fiscal y reclama su tratamiento específico dentro del Derecho Fiscal, sin que lo anterior sea obstáculo para reconocer el diverso carácter de las penas (lato sensu) con que se sancionan las distintas infracciones, con la consiguiente recepción de nociones procedentes ya del Derecho Penal o del Administrativo.

Analizando las anteriores cuestiones podemos concluir que ilustran con su incuestionable y parcial verdad el correcto entendimiento de la unidad de los conceptos, y puede afirmarse también que:

Esta tesis proclama el carácter unitario y específico del ilícito tributario, irreducible tanto al Derecho Penal como al Derecho Administrativo. Sin olvidar, el papel jugado dentro de el desarrollo y perfección técnica del moderno Derecho Fiscal por el afán de configurar lo más correctamente posible las infracciones fiscales, pues, sería muy difícil imaginar ese proceso evolutivo al margen

de la posición ejercitada por las conductas ilícitas de los contribuyentes.

V.- Postura de Carlos M. Giuliani Fonrouge.

En lo tocante a la naturaleza del ilícito tributario Fonrouge comienza por aclarar la terminología y en su opinión expresa que no hay uniformidad en los criterios de definición y clasificación de las infracciones tributarias o fiscales problema que ofrece variantes desde su terminología y cada país por medio de su derecho Positivo influye definitivamente en la doctrina.

En cuanto a la terminología se utiliza la expresión infracción tributaria o infracción en sentido genérico (30) incluyendo en ella toda clase de violaciones a las normas tributarias sustanciales o formales de modo que comprende lo que suele llamarse delito, contravención, violación de ordenes de la autoridad etc.

En México las infracciones constituyen una categoría distinta de los delitos establecidos ya en Código Fiscal, (31) las infracciones tienen un sistema de medidas punitivas, que por su naturaleza se asemejan a las sanciones civiles o administrativas de los regímenes italianos o francés.

(30) Cfr. CARLOS M. GIULIANI FONROUGE: Procedimiento Tributario, 2ª. ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 631.

(31) Cfr. Op. Cit., p. 633.

El régimen argentino, dice Fonrouge, es inconexo, por haberse desarrollado al azar la evolución de las diversas leyes tributarias, existiendo en el mismo normas de índole represiva, mas en los últimos años existe una tendencia a extender las normas de la ley 11.683 a otros impuestos con excepción de las aduaneras, pero aún es incompleta la generalización, pero si se sanciona bajo bases uniformes concentrando normas antes dispersas, se llegaría a un buen grado de avance.

En general puede decirse que la legislación argentina adolesce de una gran vicio al clasificar las verdaderas infracciones graves como verdaderos delitos fiscales en cuanto a las infracciones de trascendencia menor, estas se enuncian como las violaciones formales de las normas adoptadas para la efectividad y adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que en otras legislaciones se ha llamado "violación de ordenes de la autoridad".

VI.-Observaciones personales a las posturas anteriores,
Breve analisis comparativo.

Si se revisa someramente la legislación extranjera se pueden advertir claramente descripciones notorias en cuanto a la enumeracion de las diferentes categorías de violaciones a la ley fiscal.

Y aun enfocando unicamente el aspecto de sus elementos

calificativos se destacan sus puntos contradictorios.

A continuación y de manera sintética, se procederá al análisis de las legislaciones de los países a continuación mencionados, las cuales son interesantes debido al grado de representatividad mundial y la posible influencia que ejercen en nuestra legislación.

Se analizarán las legislaciones; de:

Italia.

Francia y Bélgica.

Alemania.

Suiza.

Gran Bretaña Y Estados Unidos de Norteamérica.

España.

México.

Italia:

Su sistema se encuentra organizado de acuerdo a la ley del 7 de enero de 1929 (Nº 4) por medio de la cual se divide al ilícito fiscal en:

ilícito penal e,

ilícito administrativo, o civil.

Esto de acuerdo al criterio empírico de la sanción aplicable en función de las normas del Código Penal.

El ilícito penal se refiere básicamente a las violaciones para las cuales se establecen penas previstas en el Código Penal para los delitos y contravenciones lo cual

claramente manifiesta que su Derecho Fiscal Represivo no es autónomo e independiente del penal Común, no obstante lo establecido en el artículo 25 de la Ley Fiscal del 5 de enero de 1956 (Nº 1) que crea la recclusión además de la multa como sanción a la evasión de réditos.

Por otra parte existe la ilicitud administrativa o civil cuando las leyes fiscales establecen penas pecuniarias o sobretasa como sanción civil y nopenal.

De esto puede afirmarse que para la legislación italiana se sigue un criterio formalista de diferenciación de lo anterior ya que puede sintetizarse en la frase siguiente:

Se incurre en ilícito penal cuando se incurre en sanción del Código Penal y en ilícito administrativo cuando se incurre en sanción pecuniaria.

Francia y Bélgica.

En ambos países se distinguen entre infracciones penales (delitos) e infracciones administrativas, mas la propia ley emana su régimen represivo.

Las sanciones e infracciones administrativas son aplicadas por la administración mientras que las infracciones penales por la autoridad judicial.

En cuanto a impuestos directos las principales infracciones administrativas corresponden a la omisión de declaraciones juradas o su presentación fuera de término y a la insuficiencia o infidelidad de ella.

Mas en cambio se consideran delitos el no ingresar las retenciones efectuadas, ocultamiento de réditos y la exhibición de documentación falsa.

En relación a los delitos de orden general figura en ambas legislaciones la incitación y la organización pública a rehusar o demorar el pago de los tributos que es pasible de graves sanciones corporales y pecuniarias tal y como se plasma en el artículo 1747 del Code Général des Impots (32).

Alemania.

En el ordenamiento fiscal alemán ésta materia se encuentra bien sistematizada, y en el cual no se utilizaran los términos de derecho penal ordinario ni se crearán categorías jurídicas.

Para la ley fiscal alemana se configuran seis tipos de infracciones que son:

Defraudación fiscal.

Contrabando.

(32) CODE GENERAL DES IMPOTS, Arts. 1725 a 1840, Trotabás, Finances Publiques, 2^o.ed., 1967, Paris, p.554, citado por FONROUGE, op. cit. P. 632.

Disminución del impuesto por negligencia.

Encubrimiento.

Falsificación de sellos fiscales.

Riesgo del Tributo.

Violación de secretos.

A través de los cuales el legislador alemán controla la evasión y fenomenos similares que tienden a la disminución del Erario Nacional, estableciendo seis figuras claras de infracción con su correspondiente sanción lo cual positivamente ayuda a escalear las obligaciones y prohibiciones del contribuyente pero deja en otro aspecto muchas puertas abiertas para que se encuentren nuevas formas de evasión de las obligaciones establecidas por la ley, ese es, en personal opinión, el principal defecto de un sistema legislativo de tipo enunciativo como el alemán.

Suiza.

A su vez, y siguiendo los lineamientos de la legislación alemana prefiere tipificar solo unas cuantas categorías de infracciones sin referencia alguna a calificaciones de derecho penal ordinario, aun cuando no existe uniformidad entre sus autores, algunos de ellos como Michel, mencionan cuatro tipos de infracciones principales que son la sustracción fiscal cuando existe culpa o negligencia, defraudación fiscal cuando mediare dolo, violación de orde-

nes de la autoridad que son meramente infracciones formales y la evasión fiscal que no es en sí un acto fraudulento cuando se adoptan formas jurídicas menos onerosas para disminuir o evitar la obligación fiscal.

Gran Bretaña y Estados Unidos de Norteamérica.

Su sistema fiscal se ha calificado como "caótico" (36), el cual contempla los delitos de fraude, negligencia y evasión tributaria amén de otras instituciones que configuran infracción, por su parte Estados Unidos en su Internal Revenue Code, de manera casuística enumera las infracciones punibles dentro de las cuales encontramos la evasión o fraude, falsedad en las declaraciones juradas, informes u operaciones contables, omisión de ingreso del impuesto o retenciones efectuadas, falta de presentación de declaraciones o de conservación de los registros, falsificación o mutilación de valores fiscales o negociación indebida de ellos y otros casos de conducta ilícita relacionada con normas especiales.

España.

La legislación fiscal española únicamente en lo relativo a la infracción fiscal enumera cuatro tipos de ésta y

(36) ROYAL COMISION ON THE TAXATION OF PROFITS AND INCOME, Final Report, London, 1955, p. 326.

que son plasmados en los artículos 77 a 82 de la Ley General Tributaria de España que se mencionan a continuación:

Simple infracciones.

Infracciones de omisión.

Infracciones de defraudación.

Infracciones de contrabando.

México.

El ilícito fiscal mexicano puede ser clasificado en dos tipos: infracciones y delitos.

En 1967 existían cinco extensos artículos (del 37 al 41) en los cuales se detallaban los actos que constituirían infracción de los contribuyentes y de terceros, y a su vez los artículos 46 y siguientes enumeraban los delitos tales como el contrabando, defraudación, elaboración no autorizada o rompimiento de sellos.

A la fecha, dicho sistema, después de sufrir varias modificaciones, se plasma en el Código Fiscal de la Federación vigente en el Título Iv, Capítulo I en el cual el legislador a través de veintidos artículos (del 70 al 91) estructuró el sistema fiscal represivo mexicano en infracciones y sanciones; en el cual se contemplan diversos aspectos tales como el de sanción administrativa y sus tipos de infractores, y de manera clara todo el tipo de infracciones y sus sanciones de manera enunciativa.

Dentro de las cuales se contemplan las de fedatarios y funcionarios publicos, conionación de multas, agravantes, aumento y disminución de las sanciones (ya de error aritmético, omisión, relacionadas con el R.F.C. o declaraciones, contabilidad, facultades de comprobación ,etc.) las cuales se estructuran en el Código Fiscal de La Federación vigente.

Por lo que respecta a las posturas anteriores pueden hacerse varias observaciones y comentarios entre los cuales los de mayor importancia son:

I. Cada legislación enmateria fiscal tiene origen en la forma y el sistema del proceso legislativo de cada cual, ya sea consuetudinario o positivo, todas las legislaciones tienen ligeras variables que las hacen únicas.

II. En cada país se atienden necesidades económicas de diversa índole.

III. Para cada legislador es diferente el comportamiento y características especiales de la población a la cual va dirigido influyendo definitivamente en esto el grado de civilización, cultura, educación, civismo y desarrollo del país de que se trate.

IV. Ninguna de las posturas señaladas es integralmente correcta o incorrecta, lo cual sería muy difícil de lograr debido a la relativa facilidad o dificultad de su aplicación y el nivel de abstracción y generalidad que requeriría.

Es por lo anterior que pienso que la legislación fiscal de cada país debe atender variadas circunstancias que comprenden como ya se mencionó, las características culturales, educativas, cívicas y de desarrollo de los individuos a quienes va dirigida, debiendo además atender de manera primaria las necesidades del Erario Nacional, promoviendo el cumplimiento de sus objetivos a través del efectivo cumplimiento de su ordenamiento fiscal el cual a su vez debe ser muy claro y preciso en sus disposiciones contemplando todas y cada una, o la mayoría de las posibilidades no con reglas enunciativas sino con preceptos lo suficientemente abstractos, generales y claros que sean aplicables a variedad de circunstancias de acuerdo a las características que las mismas presenten.

Y esto no debe ser solo un sueño, puede convertirse en algo palpable cuando de manera consciente el legislador analice cada una de las posibilidades de obtener ingresos y lo enfoque canalizándolos con una norma que posea una sanción lo suficientemente bien planeada y temida, que

aunada a una correcta estructuración y sólidos principios de apoyo de tal manera que su cumplimiento no sea potestativo o evasible, sino completamente obligatorio, lograndose únicamente al momento en que el contribuyente reconozca la justicia de los mismos y pueda llegar a determinar con precisión el destino de sus aportaciones, no de forma específica, sino por medio de standares de bienestar social generalizado, y mejoras evidentes, que faciliten la convivencia social, eleven el nivel de vida y proporcionene cada vez mas ventajas y comodidades al grueso de la población.

3.-Caracteres.

Partiendo del carácter específico del ilícito fiscal,-- respecto del penal, el cual debe manifestarse en la imposibilidad de trasladar íntegramente a su ámbito las notas definitorias del ilícito penal podemos decir que entre ambos, aunque hay limitaciones que adquieren un significado distinto-- permanecen sustancialmente: la existencia de uncomportamiento voluntario o conducta; la antijuricidad y la punibilidad, mas en cambio, experimentan sensible limitación en cuanto a lo-- relacionado con los aspectos de tipicidad y culpabilidad.

Es por lo anterior, que al tratar el tema de los caracteres del ilícito fiscal es conveniente esquematizarlos de-- la siguiente manera:

A) Caracteres que conservan sustancialmente su vigencia dentro del ilícito tributario o fiscal.

B) Caracteres que experimentan transformaciones dentro del ilícito tributario o fiscal.

A) Estos caracteres se subdividen a su vez en tres categorías que son:

A.1. Existencia de una conducta o comportamiento voluntario.

A.2. Antijuricidad.

A.3. Punibilidad.

A.1. Este primer elemento referente a la existencia de una conducta o comportamiento voluntario, es una nota esencialmente física, que constituye el soporte material de todo obrar humano (acto humano) y por ende también de los jurídicos, mas no debe pasarse por alto, que se trata de una voluntariedad objetiva traducida en un simple nexo causal, entre comportamiento y su resultado, la cual no exige investigación para saber el grado de intencionalidad del sujeto que la realiza.

A.2. La antijuricidad, es la columna vertebral de toda la teoría del ilícito penal, mas que una nota característica, constituye un elemento insuprimible de todo ilícito que extiende su influjo a las restantes características.

El bien jurídico permanentemente lesionado en la comisión de todo ilícito tributario es la propia existencia del Estado.

A.3. La punibilidad entendida en sentido formal estricto solo puede existir la pena, como equivalente de sanción, pues es una característica fundamental de todo ilícito, y por ende del ilícito fiscal.

B) Estas características, se resumen en dos conceptos básicos que son:

B.1. La tipicidad.

B.2. La Culpabilidad.

B.1. La tipicidad, es la forma de plasmar de manera normativa los comportamientos punibles, y por cuanto hace a la exigencia de tipicidad en el ámbito del ilícito fiscal, puede sostenerse principalmente en la idea de la diversa estructura de las normas penales y fiscales.

Sin negar lo anterior, podemos afirmar, que en el ámbito de los ilícitos fiscales, se está ante una antijuricidad tipificada, ya que no puede haber ilícito sin norma.

La diferencia esencial, reside en que no siempre es necesaria la exacta descripción de la infracción siendo suficiente en ocasiones la trasgresión o incumplimiento del supuesto jurídico al que se conecta una sanción, mas viendolo desde otro aspecto, existe la infracción encubierta o fraudulenta a la legislación fiscal, la cual no puede tipificarse en todas sus formas, por la sencilla razón de que cada contribuyente cuenta con un nivel diferente de imaginación, ingenio e inventiva.

B.2. La culpabilidad se distingue po la doctrina penalista de la imputabilidad por ser ésta última, la capacidad del sujeto para ser responsable de los actos que realiza.

Aunque el Derecho Fiscal no puede excluir del ámbito de sus ilícitos, el principio de la culpabilidad, su aplicación se limita de manera sensible en base a consideraciones pragmáticas, teóricas y positivas.

Es difícil la conciliación de éste principio del Derecho Penal Comun a la presunción de voluntariedad, la responsabilidad de personas jurídicas, y la escasa valoración de la persona del infractor en el ilícito fiscal a efecto de determinar el grado de culpabilidad.

4.- Intervención y papel de la conducta humana.

La tesis original de la conducta humana se encuentra actualmente muy superada, aun cuando parcialmente es valida en nuestros días, ya que existe un acuerdo tácito entre todos los seres humanos para limitar la libertad individual para hacer posible la convivencia humana, dicho proceso se logra básica y esencialmente a través de normas por medio de las cuales se importa el despliegue de la propia actividad en interés propio y un límite a la misma para que haya respeto a los derechos e intereses ajenos.

Así pues resulta clara una implícita tendencia de la libertad fijando un límite a la conducta propia en beneficio de los derechos e intereses ajenos que equivalen a la libertad de los demás seres humanos.

Es por eso que nuestra conducta se encuentra regulada y regida por un conjunto de normas que pretenden regular y prever todos los actos en un mismo precepto, debiendo ser la Constitución, de cada país un pacto supremo por el cual los Estados, renunciando y limitando su autodeterminación se trasformen en países desarrollados y poderosos en todos sentidos.

La conducta humana puede originar dos clases de actos que son fundamentalmente los lícitos e ilícitos.

En principio el acto es la exteriorización de la voluntad humana, distinguiéndose los actos positivos (stricto sensu) y los negativos u omisiones dependiendo, si la voluntad se manifieste, en un hacer o en un no hacer.

El acto jurídico entonces, es en esencia, la manifestación de la voluntad humana encaminado a producir efectos de Derecho, resultando pues de esto, tres clases de actos jurídicos que son:

- declaraciones de voluntad,
- actos de Derecho.
- actos contrarios a Derecho.

Serán actos ilícitos todos aquellos actos que violan una ley por hacer lo que ella prohíbe, o bien por no hacer u omitir lo que la misma Ley ordena que se haga; son aquellos cuya voluntad da una norma jurídica, es decir, la característica esencial de la ilicitud es la violación de la norma, independientemente si existió o no dolo y la cual puede entrar en el ámbito civil (patrimonial) o penal (delictual).

En Derecho Fiscal existen tanto los actos lícitos como ilícitos, en los primeros pueden encuadrarse o clasificarse actos como el empadronamiento, las declaraciones, el cambio de giro, la clausura, etc., mientras que en los

segundos encontramos la omisión de impuestos, alteración de las declaraciones, alteración de los libros de contabilidad y contrabando entre otros.

Es así que queda claro que la conducta humana es la esencia de la infracción y sanción fiscal, ya que es ésta la que da origen a los efectos en estudio, siendo un elemento " sine qua non" podríamos elaborar teoría alguna sobre la infracción y mucho dmenos de la sanción en materia fiscal.

CAPITULO I I.

DE LA INFRACCION FISCAL.

CAPITULO II "DE LA INFRACCION FISCAL".

1.- Introducción.

Antes de entrar concretamente al tema de la infracción fiscal, es conveniente, a manera introductoría analizar la existencia y el porqué de la misma.

Puede comenzarse por decir que la infracción fiscal es un comportamiento condenado por el ordenamiento jurídico, es decir, la trasgresión de los deberes de cumplimiento necesario establecidos por las disposiciones normativas que disciplinan el fenómeno tributario, los cuales resultan sancionables por conculcar en diverso grado y diferentes efectos, mandatos de índole jurídico.

De tal manera, las infracciones fiscales producen consecuencias de variada naturaleza, ya sean resarcitorias o indemnizatorias, que pueden catalogarse como el equivalente jurídico del daño ocasionado. En cuanto al efecto resarcitorio la sanción de dicha infracción es de carácter civil, en cambio en el indemnizatorio, su naturaleza es penal o penal-administrativa, dependiendo de la mayor o menor complejidad y jerarquía del bien jurídico lesionado.

En el caso de las infracciones fiscales que alteran la solidaridad, y de excepción lícita del deber de generalidad, implican el agravamiento de la pena y la tras-

gresión al bien jurídico tutelado de mayor jerarquía, por otra parte, la infracción insolidaria de excepción lícita de la generalidad es una infracción de tipo penal.

Su regulación y previsión pretende preservar el orden social colectivo y el propósito de la sanción es retributivo y resocializador de la persona del infractor(38).

Cuando ciertos ilícitos afectan a la Sociedad deben ser sancionados con penas, por la conciencia social plasmada a través de sus legítimos representantes.

Las infracciones no cambian su naturaleza por estar o no contempladas en el Código Penal o en Leyes Especiales Penales, o por ser o no aplicadas por los jueces ordinarios.

Así pues el bien jurídico tutelado y la índole penal de la sanción permiten asimilar infracciones contenidas en distintos textos y sujetas a distintas aplicaciones, aun cuando sea la Administración y no el Poder Judicial el que aplique las sanciones por infracciones no contempladas en textos normativos penales; resulta evidente que ni la localización, ni el nombre pueden justificar consecuencias diversas respecto a figuras penales sustancialmente idénticas.

Como ya se ha mencionado, con anterioridad, la política criminal puede llegar al extremo de penalizar lo que hasta ayer fuesen infracciones administrativas o administrativizar delitos o faltas, conforme a la valoración so-

(38) TULLIO ROSENBUJ: Elementos de Derecho Tributario, 2^o. ed., Editorial Blume, Barcelona, 1982, pp. 143 y ss.

cial e histórica del momento e incluso por influjos políticos, económicos o culturales.

Mas lo anterior no obsta para considerara la imoportancia y evidencia que en ambos casos debe velarse por que todo contribuyente y ciudadano en general, goce de las principales garantías elementales de nuestro Derecho, tales como la seguridad jurídica y el respeto de dicha defensa.

En opinión personal, creo que la Administración Pública no es la mas adecuada, ni indicada para hacerlo, toda vez que goza de potestades discrecionales y exorbitantes que tienden a menguar los derechos de los ciudadanos.

En caso de protección de la generalidad y el deber de solidaridad, debe aplicarse a tales nanciones los principios generales propios de las normas constitucionales y la dogmática inherente a lo penal.

Lo anterior contribuirá a que la Administración Pública pudiese servir con objetividad a los intereses generales sometiendo plenamente al Derecho y a lo dispuesto por la Ley, siendo por supuesto, los tribunales, los encargados de controlar la potestad reglamentaria y legalidad de sus actuaciones y su sometimiento a los fines que la justifican.

Lo anterior no es obstáculo para que se observe la existencia de un tipo de infracciones que, aúnparticipando del carácter penal, por sus consecuencias se clasifican al nivel de infracciones penal-administrativas, porque

ciertamente lo que trasgreden, es el orden particular de la Administración, no lesionando al orden social colectivo sino únicamente al particular de la Administración Pública, pudiendo entonces clasificarse como infracciones de autotutela de la actividad administrativa del Estado.

De lo anterior pudiera llegar a surgir la duda de como poder diferenciar las infracciones fiscales penales, de las penales-administrativas, lo cual puede explicarse como sigue:

El bien jurídico tutelado en las infracciones fiscales-penales o penales-represivas, es de una valoración social superior que el de las fiscales penales-administrativas; ambas son represivas sin embargo acentuarán o dejarán de largo la finalidad resocializante o reeducativa de acuerdo a su clasificación.

Las infracciones fiscales penales suponen que no hay pena sin culpabilidad, pero, por otra parte las fiscales penales-administrativas expresan la responsabilidad objetiva no exigiendo culpa ni dolo, bastando la simple trasgresión normativa para definir el concepto y figura de responsabilidad.

La figura mencionada con anterioridad, relativa a la autotutela de la Administración se ve plasmada en aquella categoría de infracciones cuyo bien jurídico tutelado no resulta significativo para el incumplimiento del bien común

de una Sociedad aunque definitivamente lo sea para la propia - autodisciplina administrativa.

Resumiendo lo anterior, queda claro, que hay comportamientos que suponen peligro o lesión a bienes jurídicos colectivos, y otros que afectan a bienes estrictamente administrativos de organización estatal.

Para ambos casos el castigo surge como consecuencia de una conducta, más dicha pena, se gradúa proporcionalmente a la gravedad del hecho, conforme a los dictados del legislador.

Es importante agregar, qué debido a que cada infracción pretende proteger un bien jurídico determinando, y especialmente aquellas, que tutelan valores fundamentales de orden social, aunque no las aplique juez ordinario, ni se tipifiquen penalmente, deben ser medidas en cuanto a la difusión de criterios penales en otros sectores del ordenamiento jurídico.

Apoyando ésta posición, Dino Jarach (39), opina que las penas, no son exclusivas del Código Penal, o del Derecho Penal, sino que se encuentran esparcidas en todo el derecho, - siendo en consecuencia la potestad de imponer penas, del Estado una sola, la cual se encuentra, hasta cierto punto indeterminada, mas cabe hacer notar, que cuando hay circunstancias muy especiales, de política o valores constitucionales

(39) DINO JARACH, citado por Fonrouge, op. cit., p. 385.

jerárquicamente prioritarios, se ve reiterada ésta claridad y transparencia, que limita a la infracción penal y a la administrativa.

Lo que es innegable, es que la infracción fiscal, adquiere naturaleza penal o retributiva, cuando, aplicada por la - Administración, afecta bienes jurídicos colectivos (de alta jerarquía).

Más cuando hay peligro o lesión de el bien jurídico pero ésta disminuye o es menor, se posterga la infracción al ámbito administrativo.

Por lo expuesto, resulta de gran interés, estudiar temas tales como la naturaleza, clasificación, fines, y características de la infracción fiscal, misma que a continuación se tratará.

2.-Finalidad.

El ilícito fiscal no posee "per se" la razón misma de su existencia, pues no contiene un fin en sí mismo, sino que es un medio para lograr los fines que los poderes constituidos se proponen conseguir al tipificar la infracción fiscal y sancionarla con una pena, las cuales no deberán obedecer instintos caprichosos de legislador, ni de aquellas personas que-- detentan el poder, sino más bien a estudios socio-economicos

y políticos, enfocados a satisfacer las necesidades de una colectividad en un momento hitórico determinado.

Es indudable la existencia de las obligaciones fiscales y su importancia dentro de la vida social; y es por éstas razones que su cumplimiento debe ser exigido bajo la amenaza de una pena, y es, precisamente, la calidad e importancia de los bienes sociales que satisfacen con su cumplimiento, lo que hace que la lesión o peligro de los mismo, al producirse el incumplimiento, lo que origina, no sólo la protección a través de consecuencias de cumplimiento coactivo, de compensación o indemnización, sino en algunos casos, justificase la reacción penal de la Sociedad, como una especie de instinto de conservación de los elementos que la integran.

Al respecto el Maestro Miguel Angel García-Domínguez, opina que:

"Las infracciones fiscales y sus sanciones, derivan de una necesidad de política fiscal de proteger, de daño o riesgo, en nombre del interés público un bien social esencial" (40).

De lo transcrito, cabe hacer notar, que en efecto, la finalidad de la infracción fiscal, es la de orientar la conducta de los contribuyentes para crear situaciones de beneficio generalizado y a la vez protección de los elementos int

(40) Cfr. MIGUEL ANGEL GARCIA-DOMINGUEZ: Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal Penal; 1ª. ed., Cárdenas Editor y distribuidor, México, 1982, p.70.

grantes de la Administración Pública, garantizando su óptimo funcionamiento.

Así es como el espíritu de la creación de dichas figuras, en el ámbito del Derecho Fiscal, obedece siempre a la protección de un bien, que por sunaturalaleza debe protegerse no solo por medios normales, sino por aquellos, que permitan su aseguramiento total e indefinido.

El conjunto de bienes en cuestión, por su trascendencia deben tutelarse jurídicamente a través del Derecho Fiscal Represivo, contra cualquier posible ataque mediante la eficacia de la pena, que vincula de manera forzosa el castigo con el acto ilícito que ponga dichos bienes; mas ésta idea, pudiera llegar a pensarse que no es claro que de la eficacia de la pena dependa la obediencia del mandato fiscal; es así como las infracciones fiscales, son penalizables, cuando sean incumplimientos de los deberes para con la Sociedad, necesarios para conservar el orden político, violaciones de deberes sociales de gran importancia pública que se establecen para conservar el vínculo social, por voluntad colectiva expresa en Ley.

Al quebrantarse, se riesgan, las condiciones esenciales para la vida en comunidad.

Es así como un conjunto de exigencias de necesidad social, tienden a convertirse en Derecho, debido a la conciencia, de una serie de conductas determinadas; exigencias de naturaleza político-legislativa, que causan la consagración formal en un ordenamiento jurídico determinado.

En el momento de la creación de una infracción fiscal, se está a la necesidad de evitar un tipo de conducta, que , en un momento dado, en tiempo y espacio, se considere causa de grave perjuicio social general, por lesionar a elementos esenciales, o de existencia de la misma.

Así pues, si la infracción fiscal, es creada con la finalidad de proteger a bienes jurídicos sociales que lo necesitan especialmente, dicha protección debe estar consagrada en un ordenamiento legal que valore su importancia y trascendencia, observando, por medios sencillos, eficaces, efectivos y claros, el papel que juegan en la Sociedad, y por medio de políticas de prevención e intimidación, lograr en la conciencia de los individuos, que la conforman, la necesidad de su existencia y la certeza de su ineludibilidad.

El objeto de protección de las infracciones fiscales, son los intereses o bienes tutelados por el Derecho Fiscal Represivo, por una parte, la necesidad de una recaudación íntegra y oportuna de los impuestos, para cubrir el Gasto Público, y la realización del bienestar social, seguridad y prosperidad

Son punibles, cualesquiera lesiones causadas a intereses sociales en cuanto contradigan una norma estimada socialmente vigente y obligatoria, desaprobadada por el juicio público que contenga el objeto material (persona o cosa sobre la que se concreta la conducta ilícita) y el jurídico (bienes tutelados legalmente, cuya lesión o peligro causado por la acción u omisión tipificada ofende al llamado "interés público".

3.- Clasificación.

En torno a éste tema, existen varias opiniones de destacados autores en materia fiscal, entre las cuales podemos citar a los siguientes:

- I. Margain Manatou.
- II. Sánchez Leon.
- III. Pérez de Ayala.
- IV. De la Garza.
- V. Giuliani Fonrouge.

A continuación se expondrá de manera sintética el pensamiento de cada uno de ellos.

I. Margain Manatou: (41)

En su opinión es necesario clasificar a las infracciones fiscales en la siguiente forma:

- a) Infracciones de omisión o contravención; y de comisión o intención.
- b) Infracciones instantáneas y continuas.
- c) Infracciones simples y complejas.

(41) MARGAIN MANATOU, Op. Cit., pp. 334 y ss.

d) Infracciones leves y graves.

e) Infracciones administrativas y penales.

a) En primer lugar, las infracciones de omisión o contravención, y a reserva de una mas amplia explicación de éstas últimas en el punto 2.8. de esta Tesis, se define a la contravención como la violación no delictual de la norma tributaria, y se está en presencia de éstas, cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar perjuicio económico al Erario, es decir, carece de dolo o mala fe, a lo sumo podría considerarse que existe negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales y precisamente por eso considerase ésta como falta menor, no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecuniarias.

Las de comisión o intención son las que tienen su origen en la violación delictuosa de las leyes fiscales, cometin-dose éstas con pleno conocimiento e intención por el contribuyente con el fin de causar un perjuicio en los intereses de la Hacienda Pública.

b) Las infracciones instantáneas son las que se consumen y agotan en el momento en el que la Ley señala.

Las infracciones continuas son tambien llamadas infracciones de hábito, y son aquellas que no se agotan en el momento de su comisión sino aquellas que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios que se realizan, instante tras instante, días tras día.

c) Las infracciones simples son aquellas que con un solo acto u omisión violan una sola disposición.

Las infracciones complejas son aquellas que con un solo acto u omisión infringen diversas disposiciones, y a todas ellas se fija una sola sanción.

d) Las infracciones leves son todo acto u omisión del particular que no puede traer aparejada la evasión del crédito fiscal.

Las infracciones graves por su parte son aquellos actos u omisiones del particular que pueden traer aparejada la evasión del crédito fiscal.

e) Las infracciones de tipo administrativo son aquellas que son calificadas por la autoridad hacendaria.

Por su parte las infracciones penales son las que son calificadas por la autoridad judicial.

Es así como Margain Manatou, de manera clara y sencilla clasifica las infracciones, englobando todos los tipos en nuestra legislación, de manera estructurada, que facilita la comprensión, entendimiento y ubicación de las mismas.

II. Sánchez León: (42)

Al tocar el punto de la clasificación de las infracciones se refiere a:

Clases de infracciones atendiendo al sujeto que las comete, es decir, la responsabilidad por comisión de infracciones fiscales que puede llegar a recaer en:

Sujetos pasivos de la relación fiscal.

Funcionarios con Fé Pública.

Funcionarios de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal.

Terceros.

(42) GREGORIO SANCHEZ LEON: Derecho Fiscal Mexicano, 5ª. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, p. 320.

Contempla estos cuatro casos que abarcan, a su vez, amplios márgenes de aplicación por lo que toca a responsabilidad, mas no clasifica lo que son en sí, las infracciones fiscales, unicamente y en forma enunciativa enumera los tipos de responsabilidad derivados de la misma.

III. Pérez de Ayala; (43)

Es uno de losmas brillantes representantes de la doctrina española y suele admitir como criterios clasificatorios fundamentales la existencia o no de perjuicio económico directo para el Estado, el cual debe derivar de la comisión de la infracción y en base a lo cual da la siguiente clasificación:

- 1.-Infracciones meramente formales (sin perjuicio económico).
- 2.-Infracciones materiales (con perjuicio económico o de evasión).

1.- Las infracciones Formales: el cumplimiento de un deber formal establecido en interés de la tributación presenta

(43) PEREZ DE AYALA Y EUSEBIO GONZALEZ, Op. Cit. Pp. 125.y33

una característica de suma importancia que es la inexistencia del perjuicio económico directo para el Estado en cuanto hace a incumplir con deberes formales tales como la colaboración con la Administración, y las cuales pueden ser cometidas también por terceros ajenos a la relación contribuyente- Estado.

La validez de la inexistencia de perjuicio económico directo para el Estado ha sido puesta en duda como característica de éstas así llamadas infracciones simples.

2.- Las infracciones materiales, por su parte son las de omisión y defraudación, que la doctrina unánimemente califica de requisito constitutivo, la existencia del perjuicio económico al Estado como característica constitutiva de las infracciones de omisión pues a las de defraudación se les aunan determinadas circunstancias agravantes.

Debe pues producirse un resultado concreto, consistente en la ejecución de una conducta que comporte el ocultamiento a la administración de la realización del hecho imponible o del exacto valor de las bases imponibles o gravables, con independencia de que se produzca un perjuicio económico real para la Hacienda, pues pudiera llegar a suceder que en un caso particular, tras la correcta aplicación de las normas pertinentes, resultase no proceder el pago de la obligación fiscal.

En cuanto a la graduación de gravedad de las infracciones cometidas puede escalonarse de la siguiente forma:

* Existencia o no de un previo requerimiento de la Administración para presentar las declaraciones exigidas dentro de cada tributo, en este caso es obvia la mayor gravedad del incumplimiento que sigue al oportuno requerimiento administrativo.

** Omisión de la presentación de una declaración exigida o se presente una falsa o inexacta que no sea consecuencia de simples errores aritméticos, en cuanto a éste supuesto, giran en torno suyo graves problemas de interpretación por lo que hace a la teoría del fraude a la Ley fiscal ya que toda falsedad exige un dolo específico en su comisión (la conducta mendaz o engañosa) dirigida a entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración conozca la realización o exacta dimensión del hecho imponible realizado.

Mas por otra parte, es claro que teóricamente puede distinguirse entre acción dirigida a ocultar la realización del hecho imponible mediante una declaración falsa y aquella dirigida a revestir la ocultación con aparente legalidad,

recurriendo a las normas de cobertura (fraude a la ley fiscal) debido a la mayor dificultad probatoria de la existencia del fraude y su mayor peligrosidad dado el refinamiento de los medios utilizados al perseguir idéntico propósito y la capacidad imaginativa e inventiva de cada individuo en su papel de contribuyente ya mencionada con anterioridad.

IV. De la Garza: (44)

Llamandolas contravenciones fiscales en general, las clasifica de la siguiente manera:

- 1.- Por violación al derecho objetivo.
- 2.- Por violación al derecho subjetivo.
- 3.- Por la existencia o inexistencia de perjuicio económico.
- 4.- Por presencia o ausencia de intencionalidad.
- 5.- Según el sujeto agente.
- 6.- Según la modalidad de conducta del sujeto agente.

1.- Por violación al derecho objetivo son aquellas que lesionan al interés general en cuanto a que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera

(44) DE LA GARZA, Op. Cit. pp. 689.

prevista en la Ley, es decir, ocurren infracciones a deberes formales de la obligación tributaria e inclusive en algunos casos se producen violaciones de normas objetivas, sin previa existencia de un vínculo jurídico entre infractor y ente público.

2.-Por violación al derecho subjetivo, se lesiona un bien jurídico orientado al derecho subjetivo del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria; se presenta en todo ilícito cuya conducta consista en dejar de pagar o hacerlo extemporáneamente, la prestación fiscal (omisión o defraudación).

3.-Por existencia o inexistencia de perjuicio económico, el cual puede resentirse por el Estado como consecuencia de la infracción, la cual debe ser directa, ya que indirectamente toda infracción perjudica económicamente al Estado.

Aquellas que producen perjuicio económico son las materiales o sustanciales que consisten en dejar de pagar, o hacerlo extemporáneamente al Fisco, respecto de las prestaciones fiscales que se le deben.

Por otra parte, las que no producen perjuicio económico también llamadas "formales" consisten, como su nombre lo indica en incumplir dichos deberes formales hacia la Administración, faltas de cooperación con la misma, las cuales no producen directamente el perjuicio mencionado.

4.-Por presencia o ausencia de intencionalidad, si se considera en principio que todas las infracciones deben ser voluntarias, puede coincidir con Sáinz de Bujanda que opina que aquellas infracciones que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas fiscales provocado ya por omisiones, ocultaciones o defraudaciones consisten sin lugar a dudas en acciones u omisiones voluntarias.

Así pues éstas se subdividen a su vez, en dos grandes grupos que son, en sí, los elementos o tipos específicos de infracción.

a.-Voluntarias que a su vez se subdividen en dolosas y culposas.

b.-Las que no requieren elemento de voluntad, también llamadas objetivas o formales.

Para que se cometa una infracción dolosa es necesario que la voluntad del autor del ilícito este dirigida al resultado de incumplir la obligación u omitirla o por lo menos la existencia en el autor de una representación de dicho resultado (dolo eventual).

Las culpables son aquellas que suponen una actitud de imprudencia o negligencia pero sin intención dirigida al resultado antijurídico.

Cuando la Ley no haga una clasificación precisa, puede decirse que aquellas infracciones que no son dolosas, por exclusión lógica deberán clasificarse como culpables, las cuales a su vez pueden catalogarse en graves o leves, siendo la omisión del pago de la prestación fiscal siempre grave y en la mayoría de los casos, siendo la autoridad aplicadora de la sanción la que estima la gravedad de la infracción.

Por cuanto hace a las infracciones objetivas o formales son aquellas cuya producción no requiere de la voluntad culpable o dolosa del infractor, éste problema puede ser reducido a medir el grado de culpabilidad del sujeto agente y a determinar en función de su culpabilidad, la sanción aplicada. Mas no debe olvidarse que en algunas infracciones se supone la levísima conculcación a la norma fiscal que se manifiesta en olvidos o faltas de diligencia en el cumplimiento de deberes de tipo formal.

Mas aún la negligencia implica una mínima culpabilidad pues a todo contribuyente corresponde conocer sus deberes fiscales y cumplirlos, en cuyo caso sería difícil probar que pudiese haber infracciones fiscales involuntarias.

Por otra parte, las leves son originadas por error o falta de información, mas el error y la ignorancia se originan por una falta de diligencia que se reputa culpable y punible.

5.- De acuerdo al sujeto agente, pueden cometerse por el

sujeto pasivo de la obligación fiscal o por terceros.

6.- De acuerdo a la modalidad de la conducta del sujeto agente, son clasificables en acciones y omisiones.

Las primeras son en cuanto a deberes formales o bien a violación o prohibiciones, y las segundas son referentes a la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva. Que dicho incumplimiento sea extemporáneo o se refiera a un incumplimiento de deberes formales.

V. Giuliani Fonrouge: (45)

Por su parte, clasifica a las infracciones fiscales de la siguiente manera, y de la cual se opinará mas adelante:

1.- Defraudación y evasión fiscal.

2.- Elusión del impuesto.

3.- Agentes de retención o percepción: a) Agentes que no retienen.

b) Agentes que retienen y no ingresan los fondos.

(45) Giuliani Fonrouge, Op. Cit. Pp. 635 y ss.

- 4.- Omisión de tributos.
- 5.- Infracciones aduaneras:
 - a) Contrabando.
 - b) Defraudación.
 - c) Omisión de actos culposos.
 - d) Violaciones formales y de prohibición.
- 6.- Falta de pago.
- 7.- Violación de secretos.
- 8.- Incitación a no pagar el impuesto.

De la anterior clasificación se desprende obviamente que en nuestro sistema mexicano de clasificación de las infracciones fiscales, muchas de las incluidas en la clasificación que hace Fonrouge, se encuentran específicamente catalogadas en el capítulo de los delitos fiscales al cual nuestro Código da un tratamiento especial y por separado por la diferenciación que se mantiene entre estos delitos fiscales y las infracciones y sanciones fiscales.

Es así como después de haber analizado las diferentes clasificaciones de los autores citados podemos llegar a la posible postulación de una definición de lo que es en sí - la infracción fiscal, mismo que se hará en el siguiente apartado.

4.- Definición.

Para poder elaborar una definición de infracción fiscal, es necesario que la misma reúna ciertos requisitos de precisión, exactitud, simplicidad, que sea concisa y contenga los elementos formales y materiales expresados de manera analítica.

Antes de intentar presentar una definición propia es menester exponer el pensamiento de destacados autores al respecto tales como:

LOPEZ VELARDE, que define a la infracción fiscal como "todo acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe"(46).

TULIO ROSEMBUJ que se refiere a la infracción fiscal como: "las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas, tipificadas y sancionadas en las leyes o normas fiscales" (47).

GIULIANI FONROUGE, que a su vez considera infracción, "toda violación a las leyes y reglamentos fiscales pudiendo consistir la infracción en un delito o en una contravención

(46) LOPEZ VELARDE, citado por MARGATNMANATOU, Op. cit., p.335

(47) Op. Cit. pp.213.

sin que se vinculen éstos términos con sus similares de derecho penal, es el género la infracción; y el delito o contravención la especie" (48).

Para PEREZ DE AYALA, son infracciones fiscales "las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo"(49).

Finalmente para DE LA GARZA, cualquier violación o trasgresión a cualquier norma o disposición fiscal constituye una infracción punible"(50).

Después de las opiniones transcritas, es necesario revisar la Jurisprudencia y Tesis de nuestras autoridades respecto a la infracción fiscal.

Creo oportuno el citar las siguientes Tesis y fallos por ser de gran utilidad e importancia para este tema específicamente.

El Tribunal Fiscal de la Federación (T.F.F.) declaró que solo hay infracción punible cuando maliciosamente se omite el pago de los impuestos y derechos, de lo cual se desprende, como consta en el siguiente fallo:

(48) Op. Cit. P. 567.

(49) Op. Cit. P. 350-351.

(50) Op. Cit. P. 804-805.

"La finalidad de los preceptos legales, es la relativa a que el impuesto se cause en forma correcta, justa, y precisa, tratando de que afluyan al Estado, única y exclusivamente las cantidades de numerario por concepto de impuestos y derechos previamente establecidos por la Ley; y, que unicamente en forma accidental, y cuando haya intervenido, de manera consciente la voluntad del sujeto para dejar insatisfecha la obligación fiscal, es cuando se deben imponer sanciones que las leyes determinan" (51).

Por otra parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación (S.C.J.N.), declaró, que toda violación, es o se traduce en infracción punible a través de la siguiente ejecutoria:

INFRACCIONES FISCALES.- El hecho de que al no acatar una disposición fiscal no se cause perjuicio al Fisco, no inhibe al causante de haber cometido una infracción, pues ésta se comete tan solo por la desobediencia de la Ley independientemente del perjuicio que se pueda causar al Fisco(52).

Así mismo deben observarse las siguientes de la S.C.J.N

"La omisión de declaraciones cuando no está comprobado que se tuvo la intención de eludir el pago del impuesto, solo puede castigarse como falta de presentación de documento, y no como omisión de impuesto sin perjuicio del

(51) LUIS MARTINEZ LOPEZ: Derecho Fiscal Mexicano, 4ª. ed., Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, 1980, - p. 83 y ss.

(52) Op. Cit., p. 85.

cobro de recargos"(53).

Por otra parte la S.C.J.N., declaró en la siguiente ejecutoria la inexistencia de omisión punible de ingresos, cuando al ser calificada una declaración, la autoridad aumenta su importe:

OMISIONES QUE NO HAYAN TRAIDO CONSIGO LA EVASION DE IMPUESTO O DERECHO.- De acuerdo con el Artículo 228 Fracción XIII del Código Fiscal de la Federación, es infracción, en materia fiscal la omisión que traiga consigo faltar en todo o en parte al pago de una prestación fiscal, así que se demuestra que la omisión en que incurrió el causante no trajo consigo esa falta de pago, es claro que no se está en el caso del citado precepto legal. Así sucede en el caso de que el causante presente espontáneamente sus manifestaciones, las cuales, al ser modificadas por las autoridades, son cubiertas en la cantidad exigida, por lo cual no existe evasión alguna de derechos (Amparo 5058/54)".

Mas aún "para que se considere que el pago del impuesto fue hecho por requerimiento o excitativa de la autoridad, es indispensable que ésta haya hecho una gestión precisa en ese sentido(Amparo 1857/56)".

Encontramos aisladamente los siguientes fallos del Tribunal y ejecutorias de la Suprema Corte, que son de gran interés:

(53) Ibid., pp. 86.

INFRACCIONES.-

Si el interesado niega haberlas cometido, queda a cargo de la autoridad que las sancione, comprobar los hechos constitutivos de las mismas, ante el Tribunal Fiscal, sin que pueda aplicarse la presunción de validez a que se contrae la fracción IV del artículo 201 del Código Fiscal de la Federación, porque ello sería tanto como autorizar una acción desorbitada de las oficinas respectivas, exenta de toda posibilidad de control, ya que este no se tendría ni siquiera sobre los actos que constituyen los elementos de la infracción pues bastaría la simple afirmación de su existencia, PARA QUE EL JUZGADOR TUVIERA LA OBLIGACION de declararlos existentes, lo cual provocaría una situación antijurídica contraria al mas elemental régimen de Derecho"(Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, números 109 al 121).

Incluidos en el Semanario Judicial de la Federación, precisamente en los tomos XLII y LVIII, encontramos lo siguiente, relativo a la comprobación y carga de la prueba tratándose de infracciones fiscales y los cuales a la letra dicen:

INFRACCIONES FISCALES.-CONPROBACION DE LAS.-

Si no queda comprobado que una persona haya cometido la infracción de que se le culpe y por la cual se le aplique una multa, esta aplicación por una supuesta infracción que no llega a comprobarse, es violatoria de los artículos 14 y 16 Constitucionales.

INFRACCIONES FISCALES.-CARGA DE LA PRUEBA TRATANDOSE DE.-

Cooresponde a las autoridades que impongan las multas fiscales, la prueba de la existencia de los hechos constitutivos de las infracciones.

A su vez la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación contiene valiosas opiniones como la localizada en el Tomo VII (página 2986) que señala que: "Las infracciones de las leyes fiscales solo pueden ser punibles cuando estos actos u omisiones corresponden a la Oficina Federal de Hacienda, precisamente encargada de dar cumplimiento a la Ley que se violó, sería hondamente inequitativo sancionar con multas infracciones que se han cometido por causas localizables en las propias oficinas recaudadoras de los impuestos y se abriría una puerta a constantes arbitrariedades, al reconocer la validez de multas que se han impuesto por infracciones de que no es culpable el causante sino la autoridad".

Es decir, nadie es responsable por el incumplimiento de una obligación fiscal, cuando son los agentes del Fisco quienes hacen imposible su cumplimiento.

Podemos entonces afirmar que para la existencia de la infracción fiscal como presupuesto esencial, se requiere que exista en la Ley, la obligación fiscal de manera sustantiva (pago) o formal (sin contenido patrimonial o de hacer,

no hacer o tolerar que se traduce en una última instancia en la colaboración con la administración en la tarea gestora.

Aunado a lo anterior podemos ciertamente afirmar que se da una conducta que constituye un incumplimiento anti-jurídico y culpable de dicha obligación ya parcial o total, inclusive extemporaneo o realizado ya de modo diverso o en un lugar diferente.

Dicho incumplimiento debe estar tipificado en la Ley como infracción a través de su descripción en la Ley con las características de generalidad, impersonalidad y abstracción.

Puede concluirse pues, que la infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación de naturaleza fiscal patrimonial o formal, de la que es responsable una persona física o moral, que debe traer como consecuencia una sanción equivalente a una pena económica por la Administración Fiscal, a través de alguno de sus órganos.

Dicha conducta se reputa como ilícito por chocar con las exigencias impuestas por el Estado para alcanzar fines socialmente necesarios y castigada por el mismo hecho de calificarse como ilícito.

5.- Características.

De la definición, que de la figura de la infracción fiscal se dió en el punto anterior, podemos desglosar sus características principales, las cuales son:

- I. Comportamiento voluntario.
- II. Típicamente antijurídico.
- III. Culpable.
- IV. Punible.
- V. Coincidencia en la persona del sujeto pasivo de la cualidad de infractor (nota habitual).
- VI. Intervención de la autoridad inspectora para calificar cada una en concreto.
- VII. Existencia o inexistencia de conformidad por parte del infractor.

Las cuales no obstante su individualidad deben ser unidas para producir el resultado en estudio que es la figura jurídica de la infracción fiscal.

6.- Naturaleza Jurídica.

Si la infracción fiscal es la violación de las normas jurídicas que establecen obligaciones fiscales sustanciales y formales, su naturaleza jurídica ha sido motivo de discusión y desacuerdo doctrinal, acarreado todavía en algunos países la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del Derecho Fiscal Represivo como se expuso anteriormente en el punto 2 del Capítulo I.

Cabe, pues, señalar que la infracción fiscal constituye una rebeldía del infractor contra las normas del Derecho Positivo, en la que se parecía la fase de oposición objetiva, también llamada antijuricidad que tiene en su base externa, la pugna u oposición subjetiva llamada culpabilidad que consiste en la parte anímica de la rebeldía del sujeto.

Así las cosas la punibilidad tiene el rango de elemento esencial del ilícito,

Para entender lo anterior, debe diferenciarse los conceptos de punibilidad y pena.

La punibilidad es la calidad de la conducta, la cual al ser típica, antijurídica y culpable, amerita la imposición de la pena.

La pena es el castigo que debe ser impuesto legalmente

por el Estado al infractor para garantizar el orden público contra la infracción, siendo así una consecuencia mas o menos ordinaria de la infracción, pero no siempre necesaria pues desde el punto de vista formal y acorde a nuestro derecho positivo, las infracciones son las conductas que conforme a la Ley deben ser sancionadas con pena pecuniaria por un órgano administrativo, pero el propio ordenamiento establece infracciones no punibles, excusas absolutorias, etc., en las cuales se califica de infracción pero la pena no se aplica.

En nuestra legislación se castigan aquellas conductas que constituyen un incumplimiento de obligaciones establecidas expresa y explícitamente por la Ley misma.

Así es como en el Derecho Fiscal Represivo Mexicano el infractor se adecúa a las conductas o hipótesis normativa que condiciona la imposición de la pena correspondiente, implicandose siempre la preexistencia de una obligación que se trata de hacer cumplir, solo la tipificación y la sanción penal imprimen al cumplimiento de esa obligación el carácter de infracción fiscal.

Puede concluirse pues, que la culpabilidad requiere de la imputabilidad como presupuesto necesario y tiene como consecuencia, la responsabilidad al cometerse la infracción, los factores señalados anteriormente se dan en forma simultánea.

Es pues, en forma lógica, que primero debe verificarse si existe obligación legal, y si se realiza una conducta

que implique incumplimiento para saber si está tipificado como infracción, certificando si existe justificante alguno o excusa para tal conducta, y en caso negativo se concluye que ésta es: antijurídica, para poder posteriormente averiguar si interviene la capacidad intelectual y volitiva del agente, o imputabilidad; lo cual conducirá a la averiguación de la intervención de la capacidad intelectual que confirmaría su se obró con culpabilidad, todo lo anterior para llegar a la imposición de la sanción correspondiente a la infracción fiscal cometida.

Del análisis del párrafo anterior podemos asegurar que la idea y noción de ilícito punible viene de la Ley y nada más, de modo que suprimida la misma o el precepto que a ésta se refiera, se suprimirá lógicamente por ende el ilícito.

Para indagar la cuestión relativa a la ubicación de las infracciones fiscales frente a los delitos, y el tratamiento respectivo es conveniente analizar cuatro puntos de vista doctrinales que son los siguientes:

I. Penalista.

II. Administrativista.

III. Tributarista o fiscalista.

IV. Ecléctico.

I. Este punto de vista, penalista, debe enfocarse pragmáticamente en conjunción con el aspecto histórico, ya que a fines del siglo pasado, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, hallándose sujetos en Alemania al mismo régimen de las contravenciones de policía, pero a raíz del debilitamiento de la conciencia fiscal o por así llamarlo, de la moral fiscal de los contribuyentes, se vicron en la necesidad de intensificar los movimientos tendientes a la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria.

Dicha medida fue objeto de severas críticas por varios autores que sostenían que la represión de las infracciones fiscales correspondía al Derecho Penal ordinario, lo cual manifestaron en una serie de argumentos tales como:

A) El legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo, que consiste en restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y la protección de intereses superiores de índole moral.

B) Que la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado, y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad de modo que las normas fiscales constituyen verdaderos "delitos en contra del patrimonio" de naturaleza análoga a los de derecho común.

C) Que mas que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal, trata de eludir una disminución de su riqueza personal, ya sea en la forma de capital o renta, de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

En la actualidad los defensores de ésta postura opunto de vista, la sustentan en la unidad conceptual del Derecho, por lo que les resulta inadmisibile lo que consideran como una indebida parcelación del mismo derivada de la preten-sión de dar autonomía dogmática a una materia que simplemente constituye una especialidad de la rama del Derecho Penal, el que si no , se limitaría al estudio del delito en sí, sino que abarcaría todas las formas de conducta que penan.

El objetivo de la infracción fiscal es el de proteger un determinado bien jurídico.

II. La segunda postura, relativa a los seguidores de la tendencia administrativista, se manifiestan como reacción contraria a la doctrina penalista, la cual nació en Alemania manifestandose como una vigorosa corriente doctrinal pro un Derecho Penal Administrativo.

En la primera etapa se consideró que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la Ley penal común.

Con posterioridad Goldschmidt, dió a estas ideas un mayor desarrollo teórico, por lo que ha tenido a bien considerarse como el creador de la misma.

Este autor parte del contraste que encuentra entre violaciones libres, y buen obrar social, que deriva de la diferencia entre orden jurídico y administración, de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud, una, que viola el orden jurídico, y la que contradice las normas protectoras del bien común estatal.

En este caso habría una desobediencia a las ordenes de la Administración, consistiendo el elemento material del ilícito en el quebrantamiento de un fin administrativo del bien común, y no en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales además, 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 en contra del particular que no coopera adecuadamente a sus propósitos, de modo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la Administración.

III. El tercer punto de vista, tributarista o fiscalista, argumenta que las infracciones y sanciones fiscales tienen naturaleza propia y diferente de las de carácter administrativo y penal.

Aunque ésta postura se ha empeñado en sostener el carácter especial de la infracción no ha señalado, por desgracia, las diferencias conceptuales respecto del delito y en su caso, cuales serían los principios que deberían regirla.

Sin embargo, se afirma que hay una distinción entre la sanción fiscal y la sanción penal.

Al tipificar el delito se intenta proteger un bien jurídico del daño que le pueda ocasionar una determinada conducta, si se sostiene esto, puede observarse con claridad que la razón por la cual la pena consiguiente tiene por objeto evitar que esa conducta se produzca y consecuentemente que el daño que de ella podría llegar a derivarse.

Por otra parte se afirma que si en cambio se tipifica la infracción se trataría de inducir, que una determinada conducta se realice, a que se cumpla la obligación que la ley establece, que por norma general será de hacer o dar algo, sin excluir por supuesto las de tolerer.

El medio adecuado para poder llegar a lograr tal fin será el de hacer mas gravoso el cumplimiento voluntario.

A esto respecto se afirma que el objetivo básico de la sanción fiscal es servir como un instrumento administrativo para impulsar el cumplimiento voluntario de las infracciones fiscales, en tanto que el objetivo de la sanción penal es el castigo de una conducta socialmente reprobable.

No obsta lo anterior para llegar a admitir que toda sanción tiene el carácter de pena, desde que la misma consista en privar a determinado sujeto sancionado de un bien de su propiedad.

El delito, quedaría configurado por una acción, en tanto que la infracción lo estaría por una omisión.

IV. Por último, por lo que se refiere a la teoría ecléctica, a diferencia de las anteriores, las cuales conciben unitariamente el ilícito fiscal, algunos autores de Derecho Fiscal especialmente los pertenecientes a la corriente italiana, se colocan en una posición calificable como intermedia, los cuales tienden a fraccionarlo en diferentes categorías las cuales se distinguen acorde a la naturaleza pecuniaria o administrativa de las sanciones que se imponen a los llamados ilícitos.

Las primeras corresponden obviamente a los llamados delitos tributarios o fiscales, que consisten por lo general en sustraerse (dolosamente o no) al cumplimiento de la obligación de pago y que se encuentran reprimidas con sanciones establecidas en el Código Penal.

Las sanciones administrativas se refieren, por su parte a las infracciones, y aquellas disposiciones que la autoridad destina a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de todas las normas fiscales.

Dichas sanciones pueden llegar a consistir en penas de tipo pecuniario, aquellas relativas a los recargos, o adicionales en su caso, que la doctrina italiana ha denominado "saprattassa"; y aquellas otras de índole accesoria, como se pudiera llegar a clasificar a la figura del comiso o también la clausura de establecimientos en su caso.

Este dualismo en la clasificación de las infracciones, definitivamente importa una transacción entre la orientación penalista y la tendencia administrativa, ya que la misma considera que mientras el delito ataca al ordenamiento jurídico, del cual es manifestación de gran importancia, la actividad relativa a la imposición, el ilícito de tipo administrativo afecta decisivamente a la Administración Pública en el ejercicio de la actividad que le corresponde financieramente, fundamentos que corresponden, en el primer caso, a los sustentados, por quienes atribuyen ciertamente un carácter marcadamente penal (ordinario o especial) a las infracciones fiscales; y en segundo, a los expuestos anteriormente por quienes asignan la naturaleza marcadamente administrativa.

De los cuatro puntos de vista anteriores, es necesario mencionar que ninguno de ellos, contiene en forma completa la idea que se ha tratado de implementar, ya que si bien, los ilícitos penales deben ser castigados por una rama específica del Derecho, es menester señalar que dichos

ilícitos por su naturaleza tienden mas al ámbito de los punibles administrativamente, es decir, que, si son ciertamente punibles o castigables por su tipificación penal pero la sanción fiscal o el castigo, que ellos ameriten ya por su gravedad o por el daño causado, será o deberá mas bién ser impuesto por las autoridades administrativas a través de sus organos especializados en la materia fiscal en cita.

Concluyendo lo anterior, toda vez que las infracciones fiscales sirven para determinar el daño causado a la colectividad, estas deben ser castigadas de acuerdo a esa medida por sanciones de su misma naturaleza impuestas por una autoridad competente a ese efecto, la cual deberá de ser indefectiblemente una autoridad de tipo, carácter y facultades administrativas, ya que la autoridad penal carecería de competencia para para lo mismo debido a que su función se limitaría a la tipificación del delito más no a su sanción.

No debe de negarse, en ningun momento, la importancia y trascendencia de la rama Penal, sin la cual sería imposible la tipificación e imputabilidad de las sanciones fiscales a los infractores de las leyes de la misma naturaleza.

7.- Diferencia con faltas o contravenciones.

La contravención, falta o simple infracción, no se distingue en forma simultánea de la figura del delito (54).

Para el Derecho Mexicano, sin dificultad alguna, el mismo hecho, puede llegar a configurarse o ser calificado, en forma simultánea como un delito y como una infracción.

Consecuentemente, puede, sin temor a equivocarse, afirmar que;

Faltas, contravenciones, o infracciones, son infracciones "lato sensu", es decir, en sentido amplio.

Las cuales, al determinarse, y ser sancionadas por la autoridad administrativa, deben ser objeto de sanciones y/o penas diferentes en cuanto a la esencia de las relativas a la privación de la libertad.

Dicho sistema de penalización de este tipo de infracciones, tan especiales, se vera con mayor detenimiento y -- profundidad en el Tercer Capitulo de éste trabajo, analizando los detalles que el mismo contiene y las cualidades que lo diferencian o aproximan a las demas formas de infracción en el sistema mexicano.

(54) DE LA GARZA, Op. Cit. p. 690.

8.- Nuestra legislación.

Adón de lo mencionado anteriormente, en lo referente a la existencia de las tesis, fallos, ejecutorias, del punto 4 de ésto Capítulo, el Código Fiscal de la Federación en su Título IV, Capítulo I, específicamente en los artículos 71,72,73,75,76,70,79,81,83,85,87,89 y 91, y en los que al enumerar los tipos de infracciones para la legislación mexicana vigente, también enuncia las sanciones simultáneamente que a estas corresponden, que serán materia de estudio del siguiente capítulo.

Relativo a las infracciones encontramos varios tipos de éstas, los que podemos estructurar de la siguiente forma:

En primer término, define lo que para la legislación vigente se entiende por infractor, como aquellas personas que realicen lo supuestos, que en el Capítulo I del Título IV se considerara como tales, así como también las personas que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a las que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Establece asimismo, el principio de igualdad para los infractores, al sancionarlos con la cantidad total de la multa a cada uno, cuando llegasen a cometer la infracción.

Contempla, en igual forma, infracciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), las cuales se establecen en el artículo 79 a través de sus cinco fracciones.

Por otra parte, considera la existencia de infracciones relacionadas con el pago de contribuciones y presentación de declaraciones en el artículo 81, en sus tres fracciones.

a Continuación encontramos, las relacionadas con las facultades de comprobación (artículo 85); las cometidas por funcionarios públicos (artículo 87); las cometidas por terceros (artículo 89); y finalmente las indeterminadas (artículo 91) (55).

(55) Artículos 79,81,85,87,89 y 91 del Código Fiscal de la Federación, Editorial Themis, México, 1985.

CAPITULO III.

DE LA SANCION FISCAL.

CAPITULO III. " DE LA SANCION FISCAL".

1.- Introducción.

Nuchas de las cuestiones que componen éste capítulo han sido tratadas en el capítulo anterior, referente a la infracción, y también por lo que respecta al relativo a la naturaleza del ilícito tributario.

Es necesario hacer notar, que existe íntima relación entre infracción y sanción fiscal, y una absoluta preeminencia de la sanción de tipo pecuniario, como medio de represión de las de cuyo estudio nos ocupa.

Es pues esencial, la naturaleza pública del Derecho Fiscal Represivo, lo que acarrea el predominio de los fines represivos e intimidatorios de la sanción tributaria sobre los de carácter reparador o indemnizatorio propios de las sanciones derivadas del Derecho Privado.

La sanción pues debe tener como objetivo principal la represión del incumplimiento de las obligaciones fiscales, con el objeto de que no resulten beneficiados leg contribuyentes incumplidos, tanto al abstenerse de pagar oportunamente sus obligaciones fiscales, como de pretender evadir las mismas.

Como consecuencia de la comisión de una infracción a las disposiciones fiscales, previstas en Ley y dependiendo de la clase y gravedad de la falta; tomando en cuenta que en nuestro sistema jurídico positivo fiscal, se requiere que al aplicar la sanción se tomen en cuenta varios factores, tales como la importancia de la infracción, la intencionalidad y la conveniencia de destrucción de practicas establecidas.

Debe pues fundarse y motivarse debidamente la resolución en donde se imponga la sanción correspondiente, y el precepto que de facultad para derivar la misma.

Pero es muy importante destacar que la función sancionadora del Estado no debe estar motivada por un intento inhibitorio de las garantías individuales de todo contribuyente sino, mas bien que al ejercer la facultad, conferida, a través de la función intimidatoria, no use esta como un arma que tienda a privar al contribuyente de los mas elementales derecho y medios de defensa, sino sea usada en forma razonable, siempre al margen de las garantías constitucionales que los mismos gozan.

Es por esto que es interesante observar y regular adecuadamente el uso que de esta función se hace, para evitar por todos losmedios posibles, que se caiga en el abuso del derecho enperjuicio de los contribuyentes.

Finalmente es importante saber, que de el uso adecuado de dicha facultad, dependera el exito de la Administración y el fin que persigue: una recaudación íntegra.

2.-Finalidad.

Para poder comprender la finalidad de la sanción fiscal es necesario, en un principio observar el resultado de compararla con sanciones derivadas de otras ramas del Derecho para poder establecer un medio de contraste, que por sí, nos permita deducir fácilmente su finalidad esencial.

Por lo que hace al Derecho Privado, en ésta rama, la sanción posee como finalidad, el resarcimiento de daños y perjuicios, que el incumplimiento de una obligación ocasiona a una de las partes, dicha sanción puede originarse ya de convención entre las partes o de la Ley; en el primer supuesto, las partes determinan la sanción aplicable a la que de origen el supuesto incumplimiento de lo pactado; y en el segundo supuesto, la Ley es la que señala la sanción dado el caso de que las partes sean omisas al respecto o la norma sea violada en perjuicio de persona ajena al acto que la comete.

Para el Derecho Laboral, que forma parte de la rama Social del Derecho, se indemniza al perjudicado por el incumplimiento del contrato de trabajo con un espíritu marcadamente proteccionista en torno al trabajador.

Para el Derecho Penal, que bien puede ser representante de la Rama Pública del Derecho, encontramos una finalidad consistente en infligir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

Finalmente, y en la rama de la cual nos ocupamos, que es el Derecho Fiscal en su fase represiva, la finalidad esencial de la sanción fiscal radica en obtener del contribuyente el cumplimiento puntual de sus obligaciones fiscales así pues se asegura así mismo la eficiencia y regularidad de los servicios publicos prestados por el Estado y de la misma manera las necesidades sociales de la comunidad.

En parte, consiste definitivamente en un aspecto pecuniario, pero es también innegablemente una fuente de recursos independientes para el Estado.

En el aspecto pecuniario, claramente se observa que el Estado buscará proteger los créditos fiscales que le correspondan, y a su vez puede ser una forma de recuperación o resarcimiento moratorio toda vez que efectivamente el Estado sufre daños y perjuicios derivados directamente del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

En cuanto al aspecto recaudatorio, independientemente de lo anterior, debe tomarse en cuenta, y que esta fuente es de considerable volumen.

Relacionado con lo anterior, es necesario remarcar que los recargos punitivos, son una especie de indemnización percibida por el Estado, y originada por el pago extemporáneo de los créditos fiscales, siendo éstos originados por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento

oportuno de su obligación principal, tendiendo a hacer incosteable que se incurra en estas, lo cual se comprueba si observamos el porcentaje de las tasas de interés en nuestro sistema que llegan a ser hasta de dos y medio tantos mas de la suma debida, siendo en algunos otros países, como por ejemplo los Estados Unidos de Norteamérica, ilimitada la determinación de los recargos punitivos, existiendo la posibilidad de que los accesorios sean mayores en cantidad que el impuesto omitido.

Esto, aparte de la existencia de la sanción de tipo corporal, consistente, en la privación de la libertad, cuya finalidad definitivamente es castigar al delincuente-contribuyente.

De lo anterior podemos derivar que la finalidad esencial de las sanciones estriba en proporcionar al Estado de una fuente adicional de ingresos derivados de las obligaciones fiscales a su cargo y originadas por el incumplimiento oportuno de las obligaciones a cargo de los contribuyentes mismo que acarrea como en cualquier relación obligatoria, daños y perjuicios, uqe el Estado como parte de la misma tiene derecho y esta debidamente facultado para hacerlas efectivas, ya que en caso contrario la Hacienda Pública estaría sujeta a la voluntad de los contribuyentes que decidieran optar por el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, lo cual pondría en serias dudas la naturaleza coercible de las normas fisca-

les y su actividad debido a que siendo incoercibles o sancionadas con penalidades calificables como "ridículas", su cumplimiento se torna en optativo, esporadico, o quiza, y - muy prbablemente, inexistente.

Es pues de esto que derivamos como necesaria la presencia de la figura jurídica de la "sanción", ya que es definitivamente el medio de coerción propio del Estado, para dar cumplimiento a sus obligaciones en la forma, tiempo y lugar prescritos por el ordenamiento legal, para ejecutar de mane-ra eficaz, todos y cada uno de los fines que el Estado con-tiene en si.

La facultad sancionadora, en pues, en sí, otorgada al Estado como un "derecho " a percibir coactivamente las su-mas de dinero de los particulares.

Ademas otorgandosele los medios de defensa suficientes para hacer cumpli con sus disposiciones.

De esto puede logicamente derivarse la facultad represiva de el Estado la cual se desglosa en preventiva e intimi-datoria, aplicada exclusivamente para imponer sanciones que retribuyan al infractor por cualquier clase de mal causado y que tiendan a evitar cualquier tipo de futura violación o trasgresión manifestado en incumplimiento de la Legislacion en materia fiscal.

3.- Clasificación.

Puede afirmarse genéricamente, que al igual que en el Capítulo anterior, que varios autores se han ocupado de estudiar su clasificación siendo especialmente destacadas las posturas de:

I. Margain Manatou.

II. Pérez de Ayala.

III. De la Garza (Este autor no clasifica propiamente las sanciones, sino solamente las separa conceptualmente de las penas).

IV. Giuliani Fonrouge.

V. Clasificación del Código Fiscal de la Federación.

I. Margain Manatou (56)

Este autor clasifica las sanciones antes de estudiar cada una, de la siguiente manera, apoyando el pensamiento de Fonrouge, que tiende a la división en sanciones con penas administrativas y sanciones con penas penales.

Las sanciones con penas administrativas serán aquellas impuestas por la autoridad administrativa.

(56) MARGAINMANATOU, Op. Cit., P. 335.

Las sanciones con penas penales serán aquellas impuestas por la autoridad judicial.

Asimismo, y sin contradicción con lo anterior, debe afirmarse, que también dichas penas son clasificables en principales y secundarias, un ejemplo de las primeras lo tendríamos en las privativas de la libertad, mientras que en el segundo caso consistirían básicamente, en las de tipo pecuniario, ya a través de multas o recargos, dentro de las cuales clasifica igualmente el comiso (ya de objetos o mercaderías), la inhabilitación para el ejercicio de derechos, desempeño de funciones, suspensión de empleo, y la intervención permanente.

No obsta lo anterior, para clasificar las sanciones en cuanto a la imposición derivada de facultades de la autoridad sancionadora, ya en discrecionales o no discrecionales; las primeras imponen sanciones que van de un mínimo a un máximo, y en las cuales la autoridad administrativa al imponer la sanción deberá de explicar o motivar la razón del monto de la misma; mas en la segundas, la autoridad administrativa sólo cuidará que el acto sancionado con un monto fijo, esté previsto como infracción, y a la cual corresponda o sea exactamente aplicable dicha sanción.

En las sanciones de tipo discrecional, para fijar el monto de la misma, deberán tomarse en cuenta varias circunstancias, tales como la situación económica del in-

fractor, a su vez la situación cultural del mismo, las causas originarias de la infracción, el índice de reincidencia, etc.

A contrario sensu de la fija, que no se orienta por estos factores, siendoles independientes, para la aplicación de la sanción.

De lo anterior se desprende que Margain Nanatou, a través de dicho estudio ya mencionado anteriormente considera como sanciones a varias figuras tales como la multa, recargos y la privación de la libertad.

II. Perez de Ayala; (57)

Distingue las sanciones de la siguiente manera: sanción de las simples infracciones y la sanción de las infracciones de omisión(cabe mencionar que considera a las infracciones de defraudación como una especie agravada de éstas, siendo que en nuestra legislación, constituye un verdadero delito fiscal.)

a) La sanción de infracciones simples es reglamentariamente establecida en un monto fijo , a través de una multa.

Si la infracción fuese de aquellas que resultan de incumplir obligaciones de índole registral y contable, que impongan a los sujetos pasivos de las diferentes obligaciones fiscales que los regulan debiera de aumentarse el monto de la multa, haciendo mucho mas amplio el margen de sanción.
(57) PEREZ DE AYALA, Op. Cit., Pp. 866 y ss.

Debe entenderse el principio de "unidad de infracción" debiendo fijar en cada caso el número y especie para determinar con posterioridad el tipo de sanción correspondiente.

b) La sanción de las infracciones de omisión y de defraudación, contiene los supuestos que a continuación se mencionan, la gradación de las sanciones se establece en función de la cuantía de la deuda tributaria ocultada o defraudada; la sanción, en sí debe ser aplicada por la Administración y orientada como ya se dijo a la cuantía de la cuota, lo cual es lógico, tratándose de infracciones materiales, en las cuales debe establecerse sanciones relacionadas con la cuantía de la cuota evadida, por resultar absurdo incluir ciertas partidas que integran la deuda tributaria en adición a la cuota como punto de referencia para la fijación de la cuantía de la sanción correspondiente.

III. De la Garza: (58).

Aunque no propone una clasificación concreta de las sanciones, hace un buen estudio de la diferenciación entre las figuras jurídicas de sanción y pena, sintetizada de la siguiente forma:

(58) DE LA GARZA, Op. Cit., p.802.

Ante el incumplimiento de las normas contenidas en una Ley que integra el orden jurídico, existe una reacción del órgano que las creó o aquel encargado de su cumplimiento, consistente en el cumplimiento forzoso con intervención de la autoridad o en la aplicación de una sanción.

En Derecho Fiscal, en oposición al Derecho Civil, en donde los ilícitos producen básicamente tres efectos, que son: el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto y la reparación del daño; ya diferencia de los Penales cuyo efecto es esencialmente represivo e intimidatorio, no debe confundirse la sanción con la pena, ya que la sanción es el "género" y la pena es la "especie", siendo las sanciones fiscales, ya de tipo económico pecuniario o privativas de la libertad.

Las sanciones civiles, como se menciona en el párrafo que antecede, se enfocar preponderantemente a la nulidad, cumplimiento forzoso o indemnización, ya que contienen en sí la finalidad de compensar o reparar el daño causado, y la sanción penal mas bien, contiene una finalidad enfocada a la represión ejemplar, punitiva e intimidatoria.

De aquí podemos derivar que la pena es un tipo de sanción con fines represivos opunitivos, como es el caso de sanciones penales cuyo mismo nombre lo indica, y por otro lado la sancionen sentido estricto conteniendo esencialmente una finalidad de tipo reparatoria.

La infracción fiscal al ser una violación de la obligación ya sustantiva o formal para con el Fisco o Administración, resultaría ofendida, en forma secundaria, igualmente ofendida la colectividad y el Estado en forma principal, y lo cual originaría como reacción una sanción que puede llegar a consistir simplemente en una indemnización al Fisco por el daño causado (haya sido este voluntariamente realizado o a través de la ejecución forzosa) el acto por el cual el obligado cumpla exactamente la prestación fiscal omitida a la que se le agregan los intereses causados por la misma percibiendo el total, lo que justamente tiene derecho, siendo sancionado de esta forma el obligado.

Mas no obsta lo anterior, toda vez que existen, además, otras sanciones que hacen al obligado sufrir un castigo, a través de una sanción configurada, no para el cumplimiento de la deuda pecuniaria, sino represivas o intimidatorias al infractor eventual, para evitar cualquier posterior intento de infracción, y la cual puede consistir en la privación de la libertad, multa, decomiso, etc., en las cuales notamos el carácter marcadamente de penas.

Doctrinalmente se ha confundido la imposición de intereses moratorios o recargos, ya los que simplemente indemnizan, o aquellos de tipo punitivo, clasificandose a ambos como sanciones, los cuales deberían tener el carácter de verdaderas penas.

En Derecho Fiscal Mexicano, las clasificaciones coinciden con la doctrina, diferenciando lagpenas y las sanciones, con excepción de los mencionados recargos, que sonpenas clasificadas como sanciones de tipo indemnizatorio.

En opinión del autor encita, para evitar éste tipo de confusiones, debe atenderse a la estructura formal de los tipos de ilícitos civiles y penales ya mencionados lo cual conduce la atención a la tipicidad innecesaria en materia civil y, a contrario sensu, por lo que respecta a las de tipo penal.

Fiscalmente es posible la concurrencia de sanciones civiles y penales, cuando el obligado fiscalmente incurra en una infracción.

IV. Giuliani Fonrouge: (59)

De manera muy atinada, expone en su obra, que cada país, y de acuerdo a las características de su ordenamiento jurídico, varía el régimen de la sanción, mas aun afirma, que en general puede establecerse, que este consiste en penas principales y accesorias, de acuerdo a la naturaleza de la infracción, que las origina, y la condición personal del causante.

(59) GIULIANI FONROUGE, Op. Cit., pp. 678 y ss.

Es pues, como de acuerdo al pensamiento de Giuliani Fonrouge, la figura jurídica en estudio puede ser clasificada de la siguiente manera:

- Privativas de la libertad,(que puede ser prisión o arresto) y

- Multas (con o sin recargos).

Las cuales son ambas de caracter principal.

Las accesorias, por su parte son aquellas consistentes generalmente, y en opinion del autor en cita:

- Comiso de objetos o mercaderías,(llamado también confiscación)

- Inhabilitación para el ejercicio de derechos o - desempeño de funciones, y

- Suspensión de empleos.

Al hacer la diferenciación anterior, se manifiesta que para el autor, la clasificación en principales y accesorias obedece al grado de gravedad de la sancion, originada por - diversos tipos y formas infractoras, que daran lugar a los arriba mencionados tipos de sanciones.

4.- Definición:

Antes de iniciar el estudio de las sanciones fiscales, es menester analizar previamente el concepto genérico de sanción.

Segun el Diccionario de la Lengua Española, la sanción es una pena que la Ley establece para que el que la infringe, lo cual es rebatible, por las razones expuestas en el punto 3. III., pero sin embargo se puede desprender que lleva inherente la idea: reacción en contra de las infracciones.

Se utiliza el término, en la acepción de "sustantivo", en forma unitaria y como el instrumento social del que dispone el hombre para regular su conducta, en sociedad.

Uno de los conceptos básicos para el Derecho y en general para toda ciencia que regule la conducta, es el de la norma, y la estructura de una norma que regula la conducta es la siguiente:

- a) Supuesto,
- b) Relación, y,
- c) Consecuencia.

Dentro de las consecuencias nos encontramos con la sanción, por lo cual podemos afirmar que es uno de los conceptos básicos de la norma.

Desde un punto de vista general podemos decir que la sanción es la consecuencia que se sigue por el incumplimiento de unanorma, sin distinguir entre las morales, religiosas, de trato social, o jurídicas, ya que las normas que tienen como fin regular la conducta del hombre generalmente están provistas de sanción en caso de incumplimiento, encontrando como diferencia en las sanciones jurídicas, que son heterónomas e impuestas por el Estado aun en contra de la voluntad del obligado, esto es, en forma coactiva y externa.

Es pues de esta manera, en que podemos llegar a intentar definir a la sanción fiscal como la consecuencia desfavorable al infractor, que proviene del incumplimiento de un deber establecido en la Ley, y que se puede aplicar por la autoridad aun en contra de la voluntad del obligado.

Del análisis de lo anterior, encontramos que es una consecuencia, es decir, "lo que sigue de", ya que en el derecho toda conducta o hecho jurídico, tiene una consecuencia que puede consistir en el nacimiento, modificación, o extinción de un derecho o una obligación.

Así es que toda obligación impuesta por una Ley debe estar provista ,en teoría por una sanción o pena, pues de no ser así, y como ya se mencionó anteriormente, el cumplimiento de la obligación tendrá el carácter de potestativo para el sujeto de que se trate.

Por cuanto hace a las penas, éstas deben de aspirar a los siguientes fines:

El primero de ellos será obrar en el delincuente, creando en él, por el sufrimiento, motivos que le aparten del delito en el porvenir, y reformarlo para su readaptación a la vida social, además deberá de perseguir, como segundo punto la ejemplaridad, patentizando a los ciudadanos pacíficos, la necesidad de respetar la Ley.

De lo anteriormente plasmado se hace notoria la diferenciación de la sanción en materias penal y fiscal, ya que la primera tiene como fin principal el infligir un sufrimiento al infractor, que sirva como castigo, y a la vez como medida de tipo ejemplificativo, para los demás ciudadanos; y en materia fiscal, el fin primordial, es la defensa pecuniaria de los intereses del Fisco, buscando la restitución justa y oportuna del deber violado.

Se concluye de lo anterior, que las sanciones jurídicas, son siempre contrarias a los intereses del infractor.

Toda sanción proviene del incumplimiento de un deber, por lo que se hará mención a las formas, en que puedan presentarse los tipos de incumplimiento que les de origen y razón de ser como lo es el incumplimiento jurídico, que es la violación de una norma que impone un deber teniendo que ser forzosamente la norma de tipo jurídico, la que tenga como consecuencia una sanción de tipo legal, toda vez que en tratándose de otro tipo de normas como por ejem-

pló las sociales tendrán consecuencias diferentes a la sanción en sí.

El incumplimiento debe ser efectuado sobre una ley debiendo entender a éste desde el punto de vista material ya que en nuestro sistema jurídico, existe el principio a groso modo expresado por la frase: lo no prohibido expresamente está permitido, y como vivimos en un estado de derecho, solo a través de actos materialmente legislativos, como las leyes y reglamentos, se podrá prohibir determinada conducta de los particulares.

Así las cosas, la coercibilidad sera la facultad que tienen las autoridades para hacer cumplir el derecho en tanto que la coacción, es la facultad que tiene la autoridad para imponer el orden jurídico que regula el caso concreto.

La coacción requiere de la concurrencia de dos sujetos, uno que sera la autoridad la cual se encarga de hacer cumplir con la norma jurídica y por otra parte, el infractor, que es la persona a cargo de quién la propia norma establece una sanción. Existen sanciones que sono son aplicadas por la autoridad y otras que puede cumplir voluntariamente el infractor.

Pero siempre que el infractor no las cumpla por voluntad propia, la autoridad tendrá la postestad de hacerlas cumplir, aun en contra de la voluntad del infractor.

Específicamente las sanciones fiscales, y para que se apliquen las mismas, es menester, que el incumplimiento

o violación del sujeto sea de una ley de tipo fiscal.

El Derecho Fiscal, rama autónoma e independiente del Derecho Administrativo, contiene en sí la regulación de los medios patrimoniales y financieros que requiere el Estado para realizar su función, aún cuando se encuentre prácticamente estrechamente vinculada a la misma.

El Código Fiscal de la Federación, es el ordenamiento encargado de regular la actividad financiera del Estado y todos los ingresos que obtenga el Poder Público con carácter fiscal.

Para lograr lo anterior, es menester, la diferenciación del carácter y el origen fiscal de los ingresos que tengan origen no fiscal, pero una vez determinados y al procederse a su cobro se convirtieran en créditos con carácter fiscal.

Los ingresos que pueda obtener el Erario Público de acuerdo con nuestra legislación positiva se clasifican por el ya mencionado ordenamiento en: impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, actuando siempre como ente de derecho público, por lo cual debemos de considerar todos los ingresos que obtenga el Estado, al procederse a su cobro, se emplearan las reglas del Derecho Público y por lo tanto, esos créditos tendran carácter fiscal, aun cuando hay ingresos que teniendo ese carácter, su origen no es fiscal, pues provienen de una Ley Fiscal.

Todas las leyes al momento de su creación, tienen una finalidad, que personalmente considero que es la que le otorga el carácter a la Ley, en este caso el carácter fiscal al ordenamiento legal.

Si una Ley determinada tiene como finalidad, el regular los ingresos que perciba el Estado, como sujeto de derecho público, no se está en presencia, sino de una Ley de carácter fiscal.

Pero si una dicha Ley solo se hace mención a un ingreso del Estado o bien, da lugar a que se obtenga un ingreso del Estado, o bien se origina un ingreso para la protección, a otro tipo de autoridades; dicha Ley no tiene el carácter de fiscal, y los ingresos que por ella se llegasen a obtener, no tendrán de ninguna manera y por ningún motivo el origen fiscal.

Es interesante remarcar, que el carácter o esencia de las leyes, en un momento determinado, pueden llegar a modificar la situación del contribuyente, por lo cual deben ser estudiadas, correctamente ubicadas y utilizadas, en beneficio común.

En pues así, que serán sanciones fiscales, aquellas sanciones que se impongan, por violación a una ley, que tiene por finalidad regular los ingresos del Estado, como ente de Derecho Público.

Y por consiguiente, no serán fiscales, aquellas impuestas por violaciones a leyes que no contengan dicha finalidad.

5.-Aplicacion de las sanciones por Autoridad Fiscal.

El poder administrativo, cuenta con facultades para determinar y castigar las infracciones fiscales, reconociéndose la existencia de ésta facultad en la Administración Fiscal, la cual ha sido otorgada en México por leyes desde la Independencia, mas no debe negarse que el Artículo 21 de nuestra Carta Magna, da pie, debido a su imprecisa redacción ,a controversias en el sector doctrinal, por lo que respecta a la facultad sancionadora de la Administración Fiscal.

Mas esta deficiencia, se subsanará, si apoyandonos en la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, afirmamos que la Administración no tiene la obligación de acudir a los tribunales establecidos con el fin de darle dicho carácter a los actos; puede también creerse que deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo; o ser el medio de ejercer por la autoridad su facultad eminentemente ejecutiva, derivada de la Constitución misma, mas aun, es el cumplimiento de la función que desempeña que comprenden cinco aspectos fundamentales: el jurisdiccional, el imperativo, el ejecutivo, el sancionador y el reglamentario, en éste preciso caso, la de nuestro interés debe integrarse en dos areas específicamente complementarias de la imperativa, que es la disciplinaria por una parte, y la sancionadora por la otra.

Dichas funciones son indispensables para lograr que se dé completa la finalidad de la misma, siendo a sí mismo una especie de ejecutar las resoluciones administrativas, siendo un medio de acción encaminado por la Administración como uno de sus atributos esenciales para contar con los elementos necesarios para realizar sus fines.

Así, pues, estara facultada la Administración para sancionar, toda vez que esta facultad se legitima a través de la primera fracción del artículo 89 de nuestra Constitución Política, la cual de manera general confiere al Poder Ejecutivo representado por el Presidente de la República, auxiliado de las Secretarías de Estado, la facultad de promulgar y ejecutar (o hacer cumplir las leyes que expida el Congreso de la Unión) proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de la Ley, lo cual ciertamente confiere al Ejecutivo, por conducto del Señor presidente y las Secretarías de Estado encargadas de desempeñar sus obligaciones, y que innegablemente forman parte del mismo como Administración Pública Centralizada, la facultad de realizar actos necesarios para efectivizar las leyes promulgadas y publicadas debidamente, y de lo cual deriva por supuesto, que posea las facultades necesarias para crear faltas, infracciones o delitos necesarios, para el cumplimiento eficaz de las obligaciones que a la población se impongan en esta materia y las sanciones que en caso de violación a los preceptos se imponga.

De ésta forma ante la facultad de la Administración consistente en imponer sanciones, esta deberá de ajustarse a ciertas reglas y principios generales para su correcto desarrollo las cuales pueden resumirse así;

1º No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando hayan incurrido en infracciones a causa de fuerza mayor o caso fortuito.

2º Las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de infracciones señaladas en las leyes fiscales deberán fundar y motivar su resolución.

3º Se considera como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente.

4º Cuando por un acto u omisión, se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

5º La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la consecuencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal, como para infringir en cualquier forma las disposiciones legales o reglamentarias.

6° En caso de que sean varios responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

7° En caso de infracciones continuas, y de aquellas que no sea posible determinar el monto de la prestación evadida, se impondrá según la gravedad una multa hasta el triple del máximo de la sanción.

8° Cuando las infracciones no se estimen leves y consistan en hechos, omisiones o falta de requisitos semejantes en documentos o libros siempre que no traigan opuedan tarer como consecuencia la evasión del impuesto se considerará el conjunto, como una infracción, y se impondrá solamente una multa que no excederá del límite máximo que fije el Código Fiscal de la Federación, para sancionar cada uno por separado.

9° Cuando se cometa una infracción leve que no tienda a la evasión del impuesto se impondrá el mínimo de la sanción correspondiente apercibiendole al infractor, que si vuelve a incurrir en la misma, se le aplicará el tratamiento del reincidente.

10° Cuando se omita prestación fiscal correspondiente a los actos o contratos que se hagan constar en escritura pública o minuta, ante corredor titulado, la sanción se impondrá exclusivamente a notarios o corredores y por lo que hace a los otorgantes, solo se obligan a pagar el in-

puesto omitido, mas en caso de que la infracción sea originada por falsedad o inexactitud de datos proporcionados por los interesados, la sanción se aplicará a ellos.

11° Cuando la liquidación de alguna prestación fiscal está encomendada a funcionarios o empleados de la Federación, Estado o Municipio, o bien al departamento del Distrito Federal, éstos serán los responsables de las infracciones que se cometan, y les serán aplicadas las sanciones que correspondan, quedando únicamente obligados, los causantes, a pagar la prestación omitida, excepto en los casos en que el Código Fiscal de la Federación, o alguna Ley fiscal especial, disponga que no podrá ser exigida al causante o contribuyente dicho pago.

Es de ésta forma, a través de las once sencillas reglas mencionadas en párrafos anteriores como la autoridad sancionadora, ejerce su facultad para imponerlas, siendo las mismas los principios que deben regir el comportamiento de la autoridad en éste caso, la Dirección de Liquidación, la que depende de la Procuraduría Fiscal de la Federación.

En caso de incumplimiento de las mismas, el contribuyente puede oponer los medios de defensa que en la Ley se establezcan para tal efecto.

6.- Concurrencia y Reincidencia.

Se trata de dos figuras diferentes, que deben ser tratadas por aparte.

6.1.- Concurrencia.

De acuerdo al carácter específico del ilícito tributario, cuando una violación de carácter fiscal sea reprimida con pena corporal y el acto pudiese encuadrarse en alguna sanción del mismo tipo en lo penal ordinario, se considerará válido el principio general de aplicar la sanción de mayor gravedad, pero si la sanción fiscal fuere de multa, no obsta la aplicación simultánea de ambas.

Si el conflicto se produjese únicamente entre disposiciones de orden fiscal, exclusivamente deben diferenciarse dos situaciones posibles:

1º. Cuando las sanciones fuesen referentes a omisión o defraudación deberá aplicarse la de mayor gravedad o sumarse ambas hasta el límite de la mayor, y,

2º. Si la sanción se deriva de actos de naturaleza diferentes, las sanciones son independientes.

Podemos concluir de lo anterior que la concurrencia depende esencialmente de la "naturaleza" misma de la sanción impuesta.

6.2.- Reincidencia.

Para Fonrouge, consiste en la comisión de una nueva infracción fiscal con posterioridad a una sentencia firme condenatoria por análogo tipo de ilícito (60).

En México se entiende por reincidencia, lo establecido por el artículo 75 Fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Se considera como un agravante, el hecho de que el infractor sea reincidente.

Puede hablarse de reincidencia cuando:

Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión del pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces en que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tengess consecuencia.

Tratándose de infracciones que no impliquen omisión ene l pago de contribuciones, la segunda o poesteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida por el precepto relativo del Código Fiscal de la Federación.

+

(60) GIULIANI FONROUGE, Op. Cit. P. 680.

7.- Extinción.

La extinción de las sanciones fiscales puede ser producida por cuatro causas fundamentales.

- 1.- Prescripción.
- 2.- Caducidad.
- 3.- Condonación.
- 4.- Muerte del infractor.

1.- Prescripción.

Sin pretender un profundo estudio de tan interesante tema, podemos decir que de acuerdo con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, vigente, que el término para que un crédito fiscal se extinga es de cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, en caso de sanciones pecuniarias, y desde que tuvo conocimiento de la infracción, o en cuanto ésta se cometió, para los casos de sanciones privativas de la libertad. Y podrá oponerse como excepción en los recursos administrativos.

El término mencionado, 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 este respecto de la existencia del crédito.

Al respecto se considera gestión de cobro, cualquier tipo de actuación por parte de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor, el cuál podrá solicitar los créditos fiscales siempre y cuando reuna los requisitos anteriormente mencionados.

Siendo así la prescripción definible, como la extinción de un crédito fiscal por el simple transcurso del tiempo, cinco años, por consecuencia, puede ser una forma de extinción de la sanción fiscal de la misma forma.

Se consideran créditos fiscales, las sanciones, toda vez que así son definidas por el mismo Código Fiscal de la Federación en su artículo 4º, además de ser cantidades que corresponden legalmente al Estado y a las cuáles tiene derecho, para cobrarlas y recibirlas, toda vez que sean violados sus disposiciones y cometido la infracción a sus preceptos.

2.- Caducidad de la Facultad para imponerlas:

Contemplada en la Fracción III del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, esta consiste básicamente en que las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas, y a sus accesorios.

Así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en un plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales.

Pero si la infracción fuere continua o continuada el término corre a partir del día siguiente al en que se hubiere cesado la consumación o se hubiese realizado las últimas conductas o hechos respectivamente.

3.- Condonación.

Esta figura se encuentra plasmada en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, otorgándole dicha facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en relación a infracciones a disposiciones fiscales, dicha facultad, contempla la apreciación discrecional de factores circunstanciales de cada caso individual, y la motivación que oriente a la autoridad sancionadora para imponer dicha sanción.

La condonación deberá solicitarse por los particulares interesados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual no constituirá instancia.

De lo cual se deriva que las resoluciones que de la misma se originen, no sean impugnables por los medios de defensa establecidos por el mismo Código Fiscal de la Federación.

Dicha solicitud, suspenderá el procedimiento de ejecución, en caso de que así sea solicitado, suponiendo necesariamente previa garantía del interés fiscal, o ya bien, la dispensa del mismo.

Derivase de lo anteriormente mencionado, que para la procedencia de la condonación debe reunirse las siguientes condiciones necesarias:

a) Que las multas hayan quedado firmes, y

b) que no sea materia de impugnación, un acto ad
ministrativo conexo.

4.- Muerte del infractor.

En torno a éste apartado, como forma de extinción de la sanción fiscal, se ha discutido mucho, debido a que algunas de las sanciones contempladas en el vigente Código Fiscal de la Federación, no se extinguen al momento de la muerte de el infractor, trascendiendo a su sucesión y por consecuencia a sus herederos, mas por otra parte definitivamente serán extinguidas aquellas sanciones que involucren privación de la libertad.

8.- Legislación Mexicana.

El sistema fiscal represivo mexicano organiza en tres apartados principales las sanciones que contempla, los cuales se mencionan a continuación:

- a) Sanciones corporales o privativas de la libertad.
- B) Sanciones económicas o pecuniarias.
- c) Sanciones accesorias.

a) Las sanciones corporales sólo se imponen por las violaciones que constituyen "delitos fiscales" y quedan establecidas las penalidades para las mismas en los artículos 104 y 105 del Código Fiscal de la Federación vigente, aunado a éste la pena por tentativa, establecida por el artículo 98 del mismo ordenamiento.

b) Las sanciones económicas o pecuniarias a su vez se dividen en dos apartados:

b.1. Multa

Multa de apremio.

b.2. Recargos.

Debe entenderse por sanciones de tipo económico a aquellas en las que se impone al infractor la obligación de pagar una suma de dinero o de perder un bien en benefi-

cio de la autoridad.

Dentro de estas la más común es la multa. La multa puede clasificarse como la sanción administrativa por excelencia.

La Multa.-

El importe de la multa siempre ingresará al patrimonio del Estado, dicho importe consistirá en la entrega de una suma de dinero, no solo privando al autor del fruto del ilícito cometido o su equivalencia, sino además de algo suplementario, con el fin represivo de castigarlo.

La multa tiene un carácter indemnizatorio por daños y aparece también como finalidad el castigo a los infractores.

En torno a la figura en estudio, puede cuestionarse, si sigue el principio de la personalidad de la pena, si comparamos con el derecho Penal, observaremos que las penas son siempre personales.

Algunos autores en materia fiscal lo sostienen igualmente, mas por otra parte, otro sector de la doctrina afirma que la multa fiscal tiene como finalidad el castigo impuesto al infractor en sus bienes, los cuales conforman su patrimonio, que es el que debe de ser penado.

Así pues, al ser impersonales las multas, hacen responder de las mismas a las personas colectivas, a ciertas

personas físicas, por hechos de terceros y acarrea su inextinguibilidad por muerte del infractor.

Para Dino Jarach en la fijación de las sanciones pecuniarias existen dos métodos, los cuales son:

- 1º Ya con múltiplos o submúltiplos de la prestación fiscal.
- 2º O desvinculada del monto de la obligación tributaria, a través de la imposición de una cantidad fija.

La primera forma, se utiliza para el tipo de infracciones que originen consecuencias de evasión fiscal, en el pago de alguna prestación.

La segunda para aquellas infracciones de tipo formal o secundarias que no tienden a la evasión fiscal, sino que se relacionan en la mayoría de los casos con la presentación de declaraciones, manifestaciones, avisos y actos de semejante naturaleza.

Por lo que respecta a la aplicación de multas a personas colectivas, se admite que sean punibles y pasibles de multas fiscales, ya que se frustrarían los principales objetivos legales, si no les fuesen aplicables, o si se limitasen a los bienes personales de sus representantes lo que excluiría al verdadero sujeto de deber administrativo violado, que tiene personalidad jurídica asimismo.

La doctrina tributaria se inclina en general por la responsabilidad de la persona colectiva en materia de sanciones pecuniarias reconociéndose que desde el momento en que las personas morales poseen autonomía, capacidad y por ende personalidad jurídica propia, reconocida por la Ley, debe reconocerseles a su vez capacidad tributaria penal, auguando se trate de aquellas unidades económicas sin personalidad jurídica para efectos del Derecho privado pero que son siempre imputables de sanciones fiscales, todgvez que las mismas cometan las infracciones previstas en la Ley adecuándose a los supuestos que las mismas establecen.

A su vez la gestión patrimonial no es siempre directa, y personal, sino que en la actividad de tipo financiero, suelen intervenir personas que no tienen la calidad de contribuyentes, por no existir para con ellos la relación tributaria, o no son responsables, pero cuyos actos los obligan, en cuyos supuestos, los sujetos pasivos de la obligación fiscal deberán soportar la consecuencia de actos u omisiones punibles en que incurren sus subordinados, ya sean agentes, factores o dependientes.

Así también, existe responsabilidad por la acción de los representantes legales o contractuales que incluye al gerente, administradores y mandatarios, siendo que pueden ser objeto de sanción independientemente de la que corresponda.

Esta extensión de responsabilidad con respecto a sanciones patrimoniales se funda en el criterio de que debe considerarse autor de la infracción no solo a quien viola efectivamente un deber o comete una infracción establecida por la legislación.

Intereses Moratorios o Recargos.-

En los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el pago de contribuciones realizado fuera de los plazos que señalan las leyes fiscales dará lugar a que se cubran recargos, los que se causaran, por cada mes o fracción que trascorra, a partir de la fecha de su exigibilidad, hasta que se efectue el pago, no debiendo exceder del 250% del monto del crédito fiscal de que se trate.

Cuando sea espontáneo el pago extemporáneo de las contribuciones, no excederá este porcentaje del 100% de su monto.

Tienen el carácter de indemnización al Fisco Federal originados por la falta de pago oportuno a razón de un 50% mas, que los que deban cubrirse, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público concede prórroga o plazos para el pago de un crédito fiscal.

La Ley de Ingresos de la Federación, año tras año, marcará la oportunidad de conceder prorrogas o plazos para el pago de los créditos fiscales señalando en su oportunidad el porcentaje que se cause por concepto de recargos, dicha prorroga, o plazo no excederá de lo dispuesto por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

Los recargos tratándose de inconformidades no deberán causarse si el crédito discutido se paga bajo protesta o hay inconformidad, por lo que si se garantiza por medio de una fianza, con certificado de depósito o embargo de bienes del deudor y la resolución definitiva no favorece al contribuyente, los recargos podrán causarse hasta en un 250% de la contribución de que se trate.

Los recargos derivados del artículo 22 del Código en cita, solo pueden cobrarse sobre los créditos fiscales principales no pagados oportunamente, sin posibilidad de extenderse a las multas, que son de carácter derivado, penalidades por el incumplimiento de una obligación principal, su carácter es secundario, en caso contrario se violaría patentemente la equidad.

Para el legislador actual los recargos no son sanciones por sí, aunque su naturaleza jurídica es indemnizatoria ya que si se considerase verdadera sanción fiscal, sería anticonstitucional y violatoria del principio de doble imposición, pues sería para las autoridades verdaderamente optativo cobrar recargos o imponer sanciones a la misma infracción.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica de los recargos, es necesario tener presente que las sanciones iscales poseen una finalidad represiva ejemplificativa, tendiente a lograr el cumplimiento de la ley, ya que será precisamente en la finalidad el aspecto máximo de diferenciación posible.

Desde un punto de vista general, podemos repetir que la sanción es toda consecuencia que proviene del incumplimiento, mientras que por otra parte podemos afirmar, que los recargos son obligaciones de los deudores de una prestación fiscal de pagar un porcentaje de la prestación que no se enteró en los términos establecidos por la Ley, es decir, también es una consecuencia provocada por un incumplimiento, por lo que podemos concluir, desde éste amplio punto de vista, que los recargos son también a su manera sanciones.

Pero centrando la atención en materia fiscal, las sanciones deben tener finalidad represiva y ejemplificativa y los recargos una finalidad simplemente indemnizatoria, razón por la cual no podemos considerarlas como verdaderas sanciones fiscales.

Es necesario pues, que el Fisco, sufra un daño operjuicio para que se pueda considerar que los recargos con indemnizaciones.

Daño, aplicando la definición del Derecho Civil, ^{aplicable} aplicable al Derecho Fiscal, como la pérdida o menoscabo sufrida en el patrimonio estatal, por el incumplimiento o falta de cumplimiento de una obligación, que es exactamente lo que ocurre al Fisco cuando los contribuyentes no enteran sus pagos.

A su vez, el perjuicio se encontrará en el mismo sentido, si existe privación de cualquier ganancia lícita, que deberá haberse obtenido con el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ya que el Fisco al no percibir las cantidades que éste mismo produzca, al ser invertido por el o utilizado oportunamente para los fines que el mismo realiza y que le son inherentes.

Podemos afirmar igualmente que al Fisco stricto sensu no se causa un verdadero daño sino más bien un perjuicio pues deja de obtener una ganancia lícita como podría ser un interés o bien se ve obligado a cumplir con sus obligaciones, funciones, y compromisos con prestamos.

Esto, a mi parecer resulta claramente dañino al Estado, catalogándolo también como daño, toda vez que esos recursos deberían de haber ingresado a sus arcas, contando por anticipado con ellos.

Al reglamentar el monto de los recargos, el propio legislador, al considerar los perjuicios que sufre, puede o puede llegar a sufrir el Fisco, fija el monto de las indemnizaciones correspondientes sin que el Estado tenga que probar el mismo.

Si bien es cierto, que en el fondo los recargos son consecuencias derivadas de un incumplimiento y por lo tanto sanciones desde un punto de vista general, dentro de nuestro sistema jurídico y conforma a las características de la institución podemos considerar a los recargos como verdaderas sanciones fiscales.

Al elevar el límite al que pueden llegar los recargos, sólo se logra una mayor indemnización para el Fisco, pero no se evita que el contribuyente trate de retardar lo mas posible el pago de la prestación omitida, ya que una vez que se llegue al límite máximo de los recargos actuales.

El contribuyente no solo dejará pasar el tiempo, para que se le cobren los recargos, sino que tratará de lograr trascorra el termino de la prescripción del crédito fiscal a su favor, con lo que evitaría el pago total de la prestación omitida y sus accesorios.

Multas de apremio.-

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 40 Fracción II establece que las autoridades fiscales pueden emplear losmedios de apremio para lograr el cumplimiento de sus determinaciones, las cuales pueden consistir en multas, entre otras como sería el auxilio de la fuerza pública y la consignación por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

Comparte esencialmente las características de las multas por violaciones a las leyes fiscales, puesto que tienen la misma finalidad represiva para que se cumpla con el mandamiento que, proveniente de una autoridad debe estar fincado y fundado en la ley.

La diferencia entre las multas de apremio y las comunes en materia fiscal, se reduce a dos datos principales, que son:

Su diferencia encuentro a las autoridades facultadas para imponerlas. En cuanto a la facultad de imponerlas, considero que se otorga a cualquier autoridad fiscal, pues si bien es cierto que el artículo 70 del ordenamiento mencionado solo faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para imponer sanciones administrativas por violaciones a leyes fiscales, las multas de apremio, no se imponen por violaciones a leyes fiscales directamente, sino mas bien por no cumplir con las determinaciones de autoridades.

Además el artículo 40 del mismo Código, establece que las autoridades fiscales para hacer cumplir con sus determinaciones pueden imponer las medidas de apremio, sin limitar a determinadas autoridades fiscales, sino que generaliza a cualquier autoridad fiscal, por lo que, en donde la Ley no restringe, no debemos interpretar restrictivamente su sentido, es decir, si se da facultad a las autoridades fiscales debemos interpretar que es una facultad de "todas" las autoridades fiscales.

Las sanciones accesorias están clasificadas en varias figuras como lo es el decomiso, la pérdida de concesiones y privilegios, inhabilitación clausura, etc.

Dichas figuras serán brevemente analizadas en el aspecto fiscal de su naturaleza sancionadora.

A) Decomiso.

Consiste en la privación de un bien o de una parte de los bienes de una persona, hecha por autoridad en forma coactiva, como consecuencia derivada de la violación de una Ley o Reglamento, siendo dichos bienes aquellos con los que, o por los que se cometió la violación.

No es una medida de seguridad, ni preventiva protectorista, sino que consiste en una verdadera sanción, sobre todo en el decomiso fiscal.

Podemos concluir diciendo que el decomiso es una forma de confiscación, parcial, que tiene como motivo una infracción a la Ley.

Es una sanción, y como el constituyente estableció limitativamente los casos en que podría admitirse la confiscación y dentro de esos casos no podremos encuadrar al decomiso ya que no está autorizada a aplicar la confiscación como sanción, tendremos que concluir que el decomiso es un tipo de sanción, contrario a lo dispuesto por el artículo 22 de nuestra Carta Magna.

B) Pérdida de Concesiones, Privilegios, etc.

Está prevista en algunas leyes como una facultad de la autoridad administrativa para emitir resoluciones como consecuencia de la violación de determinados deberes por el infractor, cancelando, o concluyendo las concesiones, o prerrogativas, privilegios, etc., que se les hubieren concedido.

C) Inhabilitación.

Debe ubicarse dentro de la subdivisión de otros tipos de sanciones fiscales, que al igual que la anterior, afecta la libertad de trabajo, prevista únicamente en las leyes fiscales especiales.

Consiste en la suspensión, sea temporal o definitiva, de la actividad que desempeña el infractor en su empleo o profesión por un tiempo determinado o indefinidamente según la gravedad de la falta.

Se impone a los empleados públicos y a los auxiliares de la administración, teniendo como finalidad, lograr que en lo subsistente se cumpla con la Ley por medio de una represión que se le causa al infractor en estos casos.

La suspensión puede como se dijo antes, por tiempo de 15 días o bien definitiva, caso en que el sancionado no podrá volver a ocupar el empleo o profesión desempeñada.

CONCLUSIONES

Después de haber analizado los conceptos mas importantes de las figuras jurídicas de ilícito, infracción y sanción fiscales, puede afirmarse que la Hipotesis planteada en la Introducción de éste trabajo queda plenamente demostrada, toda vez que:

1.- Al momento de su creación, cada ley posee, en sí misma una finalidad, que le proporciona el carácter con el que en lo futuro existirá; dicha Ley será "fiscal", siempre que tenga por objeto regular los ingresos que perciba el Estado como sujeto de Derecho Público, y los cuales deben destinarse a la cobertura del Gasto Publico, siendo los fines y objetivos de éste último, tan vastos como el bienestar social en sí mismo y teniendo como única limitante, el progreso y desarrollo del país.

2.- Puede afirmarse que el legislador, tanto en materia penal como fiscal, posee objetivos comunes en cuanto a la restricción de la libertad de acción del individuo en aras del bien público, con la única intencion de proteger intereses moralmente superiores.

3.- El Estado siempre apegado a la legislación vigente, busca que el ciudadano/contribuyente, goce de los principios elementales del Derecho, siempre enfocados a la seguridad

jurídica del mismo y consecuentemente ,al respeto de las defensas establecidas por la misma.

4.- Es objeto de protección primordial, de la infracción (los intereses o bienes tutelados por el Derecho Fiscal Represivo), la necesidad estatal inminente en éstas épocas económicamente críticas, de una recaudación íntegra, justa y oportuna que solo tenga como fin cubrir el Gasto Público.

5.- La sanción fiscal, por su parte, cuenta con un objetivo básico derivado de lo anterior, que es el de ser un instrumento administrativo que impulse al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, debidas que como se ha observado ultimamente, el Estado necesita de dichos fondos para poder dar exacto cumplimiento a sus fines y objetivos.

6.- La falta de pago de las contribuciones acarrea, además de un grave perjuicio proveniente de una prestación justificada, el de una ayuda igualmente requerida, incurriendo definitivamente, en una obstrucción en la función financiera de la Administración Pública.

7.- La facultad sancionadora del Estado se atribuye a éste como un genuino derecho a percibir, incluso coactivamente, sumas previamente determinadas de los particulares y la

obligación correlativa de otorgarles a su vez medios eficientes de defensa.

8.- La facultad sancionadora estatal esta obligada a hacer cumplir sus disposiciones, creando infracciones que contengan en sí las sanciones, cuyo fin sea la retribución al infractor por el daño, y perjuicio causado, mismo que puede conocerse comunmente como función represiva.

9.- Existe también la función intimidatoria que el Estado debe de utilizar, para evitar cualquier posible futura infracción, ya que al considerar a una conducta como anti-jurídica o contradictoria del supuesto establecido en la norma, no puede limitarse a reaccionar solamente al incumplimiento abierto de estas, permaneciendo inapable e inactivo frente a las infracciones encubiertas, tan reales y frecuentes como las primeras.

10.- Es urgente la busqueda de legisladores conscientes de la realidad mexicana, que posean los conocimientos necesarios para poder ubicar nuestra problemática, en el contexto fiscal e intenten la edificación de un bloque nuevo de legislaciones, especialmente en materia fiscal, sobre bases sanas, justas, sencillas, claras, concretas, planeadas, conscientes, y bien estructuradas.

11.- El legislador debe tender a sistemas modernos transparentes, de fácil comprensión para la mayoría de los contribuyentes, y en donde, dentro de las complicaciones que prevean, sean de clara identificación el destino de dichas contribuciones.

12.- Debe proporcionarse una adecuada y eficiente educación tanto cívica como fiscal a los contribuyentes para promover el desarrollo de la colectividad de acuerdo a necesidades prioritariamente mayoritarias.

13.- Deben contemplarse todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del impuesto previamente, para determinar cuando se trasgreden las normas jurídicas, de que derivan las obligaciones sustantivas o de realización de prestaciones o deberes formales de cooperación con la Administración, tomando en cuenta, cuando son por acción y cuando por omisión.

14.- Crear sistemas para la efectivización de los créditos fiscales, sin llegar al posible extremo de penalizar las infracciones administrativas o administrativizar los delitos o faltas, acorde a la valoración social, histórica, influjos políticos, económicos o culturales a los que se encuentra expuesto el arbitrio del legislador.

15.- Propender, no solo a funciones de tipo restrictivo o represivo, sino a las de carácter intimidatorio , a traves de las cuales se eliminen doctrinas o tradiciones no ajustables a nuestra realidad, intentando lograr esquemas superiores de convivencia social, con un metodo de aplicación adaptable a nuestras necesidades, metas, objetivos, prioridades y problemas.

16.- No deben perderse de vista los derechos ni las obligaciones de los contribuyentes como tales.

17.- Debe buscarse la equidad en las contribuciones, la legalidad en los medios de defensa y la correcta administración de las cantidades recaudadas, corrigiendo errores de fondo y reedificando la estructura fiscal, con un unico proposito: la justicia.

18.- Finalmente, propiciar un cambio ideologico y reeducativo en el contribuyente mexicano, pararelo a una verdadera Renovación Moral en la Administración Pública.

BIBLIOGRAFIA.

- AHUMADA, GUILLERMO: Tratado de Finanzas Públicas; 4ª. ed., Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1969 (526 páginas).
- ARRIOJA VIZCAINA ADOLFO: Derecho Fiscal; 1ª. ed., Editorial-Themis, México, 1982 (349 páginas).
- COSCIANI CESARE: Principios de la Ciencia de la Hacienda; 1ª. ed., Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1967 (566 páginas).
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO: Derecho Financiero Mexicano; 11ª. ed., Editorial Porrúa, México, 1982 (942 páginas).
- DUS, A.: Teoría General del Ilícito Fiscal; 2ª. ed., Editorial Giuffrè, Paris, 1957, (342 páginas).
- FASIANI MAURO: Principios de Ciencia de la Hacienda; 1ª. ed., Editorial Aguilar, Madrid, 1962, (521 páginas).
- GIULIANI FONROUGE NAVARRINE, CARLOS M: Derecho Financiero, 3ª. ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982, (283 páginas).
- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL: Teoría de la Infracción Fiscal Derecho Penal-Fiscal.; 1ª. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982, (250 páginas).
- GRIZZIOTTI, BENVENUTO: Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda; 2ª. ed., Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, (560 páginas).
- LOMELI CEREZO MARGARITA: Derecho Fiscal Represivo; 4ª. ed., Editorial Porrúa, México, 1979, (276 páginas).

- MARGAIN MANATOU EMILIO:Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano; 7ª. ed., Editorial Universitaria, Potosina, México, 1933, (359 páginas).
- MARGAIN MANATOU EMILIO:Noções de Política Fiscal; 1ª.ed., Editorial Universitaria Potosina, México, 1980, (253 - páginas).
- MEHL LUCIEN:Elementos de Ciencia Fiscal; 1ª. ed., Bosch Casa Editorial, barcelona, 1964, (352 páginas).
- MUSGRAVE RICHARD A:Teoría de la Hacienda Pública;1ª. ed., Editorial Aguilar, Madrid, 1969, (1346 páginas).
- PEREZ DE AYALA JOSE LUIS Y GONZALEZ EUSEBIO:Curso de Derecho Tributario; 2ª. ed., Editorial Ederesa, Madrid, 1978, - (713 páginas).
- ROSENBUIJ TULLIO:Elementos de derecho Tributario;1ª. ed., Editorial Blume, Barcelona, 1982, (186 páginas).
- SANCHEZ LEON GREGORIO:Derecho Fiscal Mexicano; 5ª. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, (368 páginas).
- SCHMOLDERS GUNTHER:Teoria General del Impuesto;3ª. ed., Editorial Jus, México, 1968, (356 páginas).
- SPINELLI G:La Represión de la violación de las leyes financieras; 2ª.ed. Editorial Giuffré, Roma, 1947, (350 páginas).
- SOLER SEBASTIAN:Derecho Penal Argentino; 3ª. ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970, (470 páginas).
- VILLEGAS BASAVILBASO HECTOR:Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; 3ª. ed. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1980, (408 páginas).