

95
2ej.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN

"LA INFRACCION FISCAL"

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JESUS ALBERTO FUENTES AGUILAR

ASESOR: DR. LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ

MEXICO, 1992



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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

LA INFRACCION FISCAL

	página
INTRODUCCION.....	I
1.- LA POTESTAD TRIBUTARIA	
1.1 Concepto.....	1
1.2 Límites a la Potestad Tributaria.....	9
1.3 La Potestad Tributaria Federal.....	30
1.4 La Potestad Tributaria en las Entidades Federativas.....	36
2.- LAS CONTRIBUCIONES	
2.1 Clasificación de las contribuciones...	39
2.2 Elementos de las contribuciones.....	43
2.3 Hecho generador y hecho imponible.....	45
2.4 La obligación y el crédito fiscal.....	50
2.5 Incumplimiento de la obligación fiscal	55

3.- LA FACULTAD SANCIONADORA

3.1 El control Ejecutivo de la Administración Pública.....	60
3.2 El castigo por el incumplimiento al mandato legal.....	67
3.3 El ejercicio de la facultad sancionadora	78

4.- EL ILICITO FISCAL

4.1 La infracción fiscal.....	92
4.1.1 clasificación.....	107
4.1.2 agravantes.....	127
4.1.3 atenuantes.....	134
4.2 Los delitos fiscales.....	137
4.2.1 clasificación.....	147
4.3 Diferencias.....	172
CONCLUSIONES.....	176
BIBLIOGRAFIA.....	180

INTRODUCCION

Una de las necesidades primordiales del Estado es la obtención de ingresos necesarios para cumplir con las atribuciones que le han sido encomendadas por la sociedad.

El Estado mediante la Potestad Tributaria impone a los particulares la obligación de contribuir con el gasto público, con las limitaciones que establece la propia Constitución Política consagrada en nuestras garantías individuales.

Uno de los ingresos más importantes que tiene el Estado son las contribuciones, razón por la cual con el presente trabajo se pretende analizar la importancia de éstas, las autoridades que ejercen la Potestad Tributaria, así como las relaciones que se generan como consecuencia de la imposición tributaria y los efectos que produce su incumplimiento.

El Estado realiza actividades tendientes a asegurar el ingreso para que los planes y proyectos establecidos no se detengan por el simple incumplimiento del particular, creando diversos mecanismos de control por parte de la Administración Pública así como actividades de fiscalización, a fin de

cerciorarse del estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales, evitando así la fuga constante de ingresos.

Es importante señalar que México como país en vías de desarrollo necesita del cumplimiento constante de sus obligaciones fiscales por parte de sus habitantes para mantener saludables sus finanzas públicas, sin embargo, de la experiencia que tenemos podemos observar que el contribuyente se resiste por propia naturaleza a cumplir con sus obligaciones fiscales, esto se debe a que existe una desconfianza por parte del particular en las insituciones estatales encargadas de administrar el gasto público.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto formales como materiales genera lo que se conoce como ilícito tributario el cual puede adoptar dos especies, la infracción y el delito.

El Estado a fin de garantizar sus ingresos tipifica todas y cada una de las conductas que infringen la ley fiscal teniendo como consecuencia la sanciones tributarias las cuales pueden ser, en el caso de las infracciones; multas, clausuras, o cancelaciones, y en el caso de los delitos; penas corporales privativas de la libertad a través del organo Jurisdiccional, ya que la sanción pecuniaria es impuesta por la autoridad administrativa.

Como aspecto fundamental del presente trabajo expodremos un panorama de la importancia que tienen las contribuciones, los efectos que genera su incumplimiento, analizando las figuras ilicitas en materia fiscal, así como los diversos tipos de sanciones que existen y las autoridades sancionadoras.

1 LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO

Para entender el poder por medio del cual el Estado impone a los particulares la obligación de contribuir al gasto público, es necesario conocer la justificación del establecimiento de esta obligación.

Esta potestad ha tenido diversos fundamentos, dependiendo de la época o sistema político prevaleciente. Algunos tratadistas han pretendido justificar la obligación del pago de contribuciones considerando el equivalente a los servicios que otorga el Estado; sin embargo, sabemos que existen actividades que no constituyen la prestación de un servicio público, por tal motivo la contribución exigida no recibe una contraprestación directa. Tal es el caso del servicio que presta el Estado por medio de sus instituciones de asistencia pública y en las cuales otorga servicios a personas distintas de las que realizan o pagan las contribuciones, como son los ancianos, menores abandonados, los enfermos, etcétera. De tal forma podemos afirmar que la obligación tributaria no se refiere exclusivamente al pago equitativo que recibe el individuo por servicios que le son suministrados por el Estado.

Otros autores encuentran el fundamento de esta obligación en la necesidad de cubrir los gastos del capital que realiza el Estado para desarrollar y fomentar la riqueza

del país, esta teoría no es del todo cierta ya que no es la única actividad que tiene el Estado.

Consideran otros que la contribución es una prima de seguro que el individuo paga al Estado para obtener la seguridad individual, esta teoría es criticada ya que el Estado no sólo desarrolla esta actividad, ya que es uno de sus fines pero no el único.

Algunos autores han pretendido justificar la contribución en la propia disposición constitucional que establece la obligación del particular de contribuir con el gasto público.

Para Flores Zavala "El fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas" (1) De esta definición obtenemos dos elementos:

- a) La existencia de objetivos determinados por el individuo a través de la colectividad.
- b) La necesidad de obtener recursos para lograr sus fines.

1.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1989 página 130

Es decir, que el Estado para cumplir con las tareas que le son encomendadas, necesita imponer contribuciones a los individuos, pudiendo ser éstas en dinero o en recursos materiales, dependiendo de la época o sistema político de que se trate; es para nosotros claro que dependiendo de la ideología o aspiraciones de cada Estado, la obligación de contribuir es diferente, de tal manera que los gastos del Estado son entonces cubiertas por los particulares.

En este orden de ideas la obligación tributaria encuentra su esencia misma en la voluntad y aspiraciones de la comunidad, de ahí que dependiendo del desarrollo económico y del poder económico de la población, el Estado buscará la colaboración de sus habitantes para cubrir el gasto público.

Para Sergio Francisco de la Garza "El Poder Tributario es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas"(2), esta definición tiene los siguientes elementos:

- a) que el particular aporte parte de su riqueza, y
- b) que se destine a lograr las actividades que le fueron encomendadas.

2.-De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1985, página 203

Concluyendo este tratadista, que la soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos, debiendo hacer mención que, si bien es cierto que la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear las contribuciones, también es cierto que tiene sus límites, que más adelante analizaremos y que se encuentran plasmados en nuestra Constitución Política.

Para Valdés Villarreal, "La Potestad (Poder Tributario), comparte de cierto modo las características del Poder Supremo, en lo económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transmitir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la unión y de funciones o competencia de la autoridad" 3

De la anterior definición encontramos los siguientes elementos:

- Se trata de un poder supremo económico.
- Se encuentra limitado por la ley.
- Encuentra su legitimación en las garantías

3.-Valdez Villarreal Miguel, "Principios Constitucionales que regulan las contribuciones" en estudios de Derecho Público Contemporáneo, México, 1972, página 331

Individuales y por la forma de gobierno.

El poder supremo económico, para este autor, es un poder del Estado irrenunciable, el cual no puede ser comprometido, ya que es por este medio que garantiza la posibilidad de allegarse los recursos necesarios para cumplir con sus fines; esto es perfectamente entendible ya que si por alguna situación el Estado lo comprometiera vería afectada su soberanía y se afectaría la actividad estatal que realiza a través de sus diversas Instituciones.

El segundo elemento es un claro ejemplo de que el Poder Tributario fue otorgado en esencia por el individuo a través del Constituyente y plasmado en nuestra Carta Magna, estableciendo las facultades del Estado, sus límites, principios básicos, valores, estructura de gobierno y en conjunto todos y cada uno de los principios a que aspira el hombre, motivo por el cual concede las facultades al Estado, reservándose en lo personal ciertos derechos frente a él, que se encuentran consagrados como garantías individuales, de lo que se desprende que el Estado sólo puede obligar a los individuos de acuerdo a los límites y principios que se encuentran en la ley.

El tercer elemento encuentra su legitimación en las garantías individuales y principios jurídicos constitucionales. Es importante señalar que respecto a este

último elemento Valdés Villarreal incorpora el equilibrio y coordinación entre los poderes de la unión en el ejercicio de la Potestad Tributaria, de lo que se desprende que el individuo, al tener participación por medio de sus representantes electos democráticamente, manifiesta su voluntad de creación de contribuciones para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

"El poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del estado para crear tributos" 4

Para Fonrouge es la "facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción" 5

Este autor incorpora un nuevo elemento a las definiciones que hemos venido manejando al establecer el ámbito de competencia del Estado. En la actualidad podemos mencionar como ejemplo la Ley del Impuesto sobre la Renta en la que establece en el artículo 1 que las personas físicas o morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

"III.-Los residentes en el extranjero, respecto de

4.-Sainz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero, Tomo Volumen 2 pp. 1-3 Citado por De la Garza Sergio, Derecho Financiero Mexicano, México, Porrúa, 1985 página 203

5.-Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial De Palma, 1970, Tomo, número 153.

los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento."

De donde podemos concluir que esta facultad es ejercida por el Estado de acuerdo al mandato que recibió de la voluntad popular y de acuerdo a su jurisdicción.

En las definiciones que hemos venido mencionando se encuentran los siguientes elementos en común :

-es un poder del Estado.

-existe la necesidad de establecer contribuciones para cumplir con los fines encomendados.

-existe un acuerdo de la población en el cual se otorga un mandato al Estado a fin de realizar sus fines.

-se refiere a un poder limitado por el Derecho

"En este sentido la potestad tributaria se expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria" 6

6.-Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa-Noriega, 1990 página 46

Por lo anterior podemos concluir que la Potestad Tributaria es el poder que tiene el Estado para imponer contribuciones y que encuentra su fundamento en nuestra Constitución Política; esta facultad se ejerce a través del Poder Legislativo y culmina con la emisión de la Ley.

En México el ejercicio de esta potestad se realiza por el Congreso en el ámbito federal y mediante las legislaturas locales en las entidades federativas.

Una vez que se ejerce el poder tributario (mediante el Poder Legislativo) y ya que se encuentra plasmado en la ley, siguiendo el principio de la división de poderes, es al Poder Ejecutivo a quien corresponde la aplicación de la ley convirtiéndose el Estado como un acreedor frente al particular. El Poder Ejecutivo realiza su actividad recaudadora dentro del marco jurídico que establece la ley y respetando los derechos del particular. A continuación veremos algunos de los límites que tiene en el ejercicio de este Poder y que se encuentran consagrados en nuestras garantías individuales.

1.2 LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

El Poder que tiene el Estado no es un poder absoluto ya que tiene límites que se encuentran contemplados en nuestra Constitución Política, como veremos a continuación.

GARANTIA DE LEGALIDAD

Esta garantía constitucional contempla dos aspectos: el aspecto impositivo y otro que se refiere a la actuación de las autoridades recaudadoras. En primer término analizaremos el aspecto impositivo:

Nuestra Constitución Política en el artículo 31 fracción IV establece:

"ART. 31.- Son Obligaciones de los mexicanos:

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

En este precepto encontramos plasmado el principio de legalidad, que tiene los siguientes elementos:

a) se trata de una obligación de los mexicanos,

b) para Contribuir en el gasto público,

c) de manera proporcional y equitativa,

d) debe estar establecida en la ley.

Sobre el primer elemento es importante precisar que no sólo se trata de una obligación de los mexicanos, ya que también los extranjeros que se encuentren en nuestro país tienen la obligación de contribuir en el gasto público, este corolario lo podemos obtener al razonar el artículo primero de nuestra Constitución Política y que a la letra dice:

"Art.1.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece"

De esta disposición se desprende que cualquier individuo, por el sólo hecho de entrar a nuestro país, tiene los derechos y prerrogativas que consagra nuestra Constitución, pero también tiene las obligaciones que emanan de ella, por lo que consideramos que no existe mayor controversia o discusión sobre este elemento, ya que todos los individuos que se encuentren en nuestro territorio están obligados a Contribuir con el gasto público y aun algunos que no se encuentren en él pero que tengan actividades en nuestro país.

El segundo elemento, referente a que las Contribuciones deben ir encaminadas a cubrir el gasto público, es la legitimación de las mismas, ya que de ir en

contra de los principios que se encuentran contemplados en nuestra Constitución Política, sería ilegal e ilegítima. El Constituyente, al plasmar en nuestra Constitución los principios y objetivos a realizar por el Estado, le otorgó el Derecho de imponer contribuciones, con la salvedad que estas deben ir encaminadas a cubrir el gasto público, entendiéndose éste como el mecanismo mediante el cual se cumplen los fines perseguidos por el Estado.

"Por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad, legal" 7

La SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN estableció: LOS GASTOS PUBLICOS ESTAN PREVISTOS EN EL PRESUPUESTO DE EGRESOS, Y LOS IMPUESTOS PARA CUBRIR ESOS GASTOS, EN EL DE INGRESOS, DE MODO ES QUE LA PRUEBA DE QUE UNA CONTRIBUCION NO ESTA DESTINADA, A CUBRIR ESOS GASTOS, NECESARIAMENTE DEBE ENCONTRARSE O EN LA LEY QUE LOS ESTABLECE O EN EL PRESUPUESTO DE EGRESOS." (PRONTUARIO, TOMO VIII, PAGINA 83).

Por lo anterior podemos concluir que para la Suprema Corte de Justicia de la Nación es un requisito indispensable que se encuentre contemplado en el presupuesto de egresos a fin de que sea legal la contribución.

7.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1989, página 217

En este último elemento encontramos en sí el principio de Legalidad a que hemos hecho referencia ya que es un requisito indispensable para que se paguen las obligaciones tributarias que éstas se encuentren plasmadas en la ley.

Por tanto es de suma importancia la participación del Poder Legislativo en la creación de las contribuciones, y es requisito indispensable que sea mediante una ley que se impongan esas obligaciones. Este principio lo encontramos también en nuestras garantías individuales consagradas en nuestra Constitución Política.

Como hemos visto, el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, realiza diversos actos encaminados a gobernar al individuo; sin embargo, este ejercicio del poder debe realizarse dentro del marco normativo legal, es decir, debe realizar su actividad o ejercicio del poder mediante el cumplimiento de los requisitos estipulados, de lo que se desprende que el principio de legalidad consagrado es también un límite a la facultad potestativa a fin de que se cumpla con todas las formalidades legales para la creación de obligaciones tributarias.

De lo anterior podemos concluir que el principio de legalidad es la obligación del Estado de cumplir con todos y cada uno de los requisitos establecidos para la creación de

contribuciones y es mediante la ley que se vuelve exigible para los individuos.

En materia tributaria el principio de legalidad lo debemos entender como el conjunto de actos por parte del Estado encaminados a establecer las contribuciones, definiendo claramente los elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir, debe contener de manera precisa en términos del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación:

- el sujeto,
- el objeto,
- la base,
- la tasa o tarifa.

La finalidad de que se encuentren debidamente precisados los elementos de la obligación tributaria es evitar el que la autoridad administrativa cometa actos arbitrarios en su recaudación.

Este principio es importante ya que la obligación debe ser clara y precisa, determinando sus elementos y características fundamentales los sujetos que están obligados a cubrirlas, el objeto, la base y las tasas aplicables, y la forma de liquidación y pago, es decir debe estar claramente

descrita en la ley con todos sus elementos y determinando las sanciones en caso de no cubrirlas oportunamente.

En cuanto al principio de legalidad, la SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ha establecido lo siguiente:

"EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD SE ENCUENTRA CLARAMENTE ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, AL EXPRESAR, EN SU FRACCION IV, QUE LOS MEXICANOS DEBEN CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES", Y ESTA, ADEMÁS, MINUCIOSAMENTE REGLAMENTADO EN SU ASPECTO FORMAL, POR DIVERSOS PRECEPTOS QUE SE REFIEREN A LA EXPEDICION DE LA LEY GENERAL DE INGRESOS, EN LA QUE SE DETERMINAN LOS IMPUESTOS QUE SE CAUSARAN Y RECAUDARAN DURANTE EL PERIODO QUE LA MISMA ABARCA. POR OTRA PARTE, EXAMINANDO ATENTAMENTE ESTE PRINCIPIO DE LEGALIDAD, A LA LUZ DEL SISTEMA GENERAL QUE FORMA NUESTRAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN MATERIA IMPOSITIVA Y DE EXPLICACION RACIONAL E HISTORICA, SE ENCUENTRA EN LA NECESIDAD DE QUE LA CARGA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNADOS ESTE ESTABLECIDA EN UNA LEY, NO SIGNIFICA TAN SOLO QUE EL ACTO CREADOR DEL IMPUESTO DEBA EMANAR DE AQUEL PODER QUE, CONFORME A LA CONSTITUCION DEL ESTADO ESTA ENCARGADO DE LA FUNCION LEGISLATIVO, YA QUE ASI SE SATISFACE LA EXIGENCIA DE QUE SEAN LOS PROPIOS GOBIERNADOS, A TRAVES DE SUS REPRESENTANTES, LOS QUE DETERMINEN LAS CARGAS FISCALES QUE DEBEN SOPORTAR, SINO FUNDAMENTALMENTE, QUE LOS CARACTERES ESENCIALES DEL IMPUESTO Y LA FORMA, CONTENIDO Y ALCANCE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, ESTEN CONSIGNADOS DE MANERA EXPRESA EN LA LEY, DE TAL MODO QUE NO QUEDA MARGEN PARA LA ARBITRARIEDAD DE LAS AUTORIDADES EXACTORES, NI PARA EL COBRO DE IMPUESTOS IMPREVISIBLES O A TITULO PARTICULAR, SINO QUE EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA PUEDA, EN TODO MOMENTO, CONOCER LA FORMA CIERTA DE CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS DEL ESTADO, Y A LA AUTORIDAD NO QUEDA OTRA COSA SINO APLICAR LAS COSAS GENERALES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA, DICTADAS CON ANTERIORIDAD AL CASO CONCRETO DE CADA CAUSANTE. ESTO, POR LO DEMÁS ES CONSECUENCIA DEL PRINCIPIO GENERAL DE LEGALIDAD, CONFORME AL CUAL, NINGUN ORGANO DEL ESTADO PUEDE REALIZAR ACTOS INDIVIDUALES QUE NO ESTEN PREVISTOS Y AUTORIZADOS POR DISPOSICION GENERAL ANTERIOR, Y ESTAR RECONOCIDO POR EL ARTICULO 14 DE NUESTRA LEY FUNDAMENTAL, LO CONTRARIO, ES DECIR, LA ARBITRARIEDAD EN LA IMPOSICION, LA IMPREVISIBILIDAD EN LAS CARGAS TRIBUTARIAS Y LOS IMPUESTOS QUE NO TENGAN UN CLARO APOYO LEGAL, DEBEN CONSIDERARSE ESTRICTAMENTE PROSCRITOS EN EL REGIMEN CONSTITUCIONAL MEXICANO, SEA CUAL FUERTE EL PRETEXTO CON QUE PRETENDAN JUSTIFICARSELES: (HERNANDEZ REYES RAMON. TOMO LXXXI PAG. 6374).

Es importante señalar que dentro del principio de legalidad en materia de contribuciones existe una excepción que se encuentra plasmada en nuestra Constitución de manera específica en el segundo párrafo del artículo 131 y que a la letra dice:

ART.- 131 ...

" El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de Exportación e Importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir la importaciones, las exportaciones, y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la Economía del país, la estabilidad de la Producción Nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del País. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida"

De la anterior transcripción se desprende que aun cuando la facultad impositiva corresponde al Poder legislativo, éste delega facultades en favor del Presidente de la República para modificar o alterar la imposición de contribuciones dependiendo de las condiciones prevaletientes en el país y con el fin buscar la estabilidad económica del mismo. Es ésta una excepción a las facultades del Poder Legislativo.

Esta garantía en el aspecto administrativo limita la actividad del Estado a que ésta se realice con apego a

Derecho y de manera específica a lo establecido en el artículo 16º constitucional:

"NADIE PUEDE SER MOLESTADO EN SU PERSONA, FAMILIA, DOMICILIO, PAPELES, POSESIONES SI NO EN VIRTUD DE MANDAMIENTO ESCRITO DE LA AUTORIDAD COMPETENTE, QUE FUNDE Y MOTIVE LA CAUSA LEGAL DEL PROCEDIMIENTO"

En cumplimiento de este precepto la actividad recaudadora por parte de la autoridad debe llevarse con apego a Derecho; dicha garantía es retomada por el Código Fiscal al establecer como causas de nulidad de una resolución administrativa las establecidas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación cuando sea incompetente el funcionario que la emitió, cuando se omitieron los requisitos formales exigidos por la ley, cuando existen vicios en el procedimiento, etcétera.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Esta limitación a la potestad tributaria al igual que la anterior encuentra su fundamento en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna , la cual establece que al contribuir los individuos al gasto Público, deberán hacerlo "DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES" de este principio se desprenden tres elementos y que son:

- 1.-Que sea proporcional.
- 2.-Que sea equitativo.
- 3.-Que se destine al gasto público.

El requisito de proporcionalidad lo podemos explicar en el sentido de que la carga impositiva debe propiciar el mismo efecto o sacrificio a personas que realicen determinada actividad o que generen la misma cantidad de riqueza.

Esta garantía de proporcionalidad y equidad tiene un carácter muy importante ya que es la garantía del individuo frente al Estado en materia de imposición de contribuciones. Sobre la explicación de estos conceptos existen algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que los han explicado de la siguiente manera:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que " De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez Constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: Que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos necesariamente el impuesto sera contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos" B

B.-Jurisprudencia, número 541 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1955 página 1013

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad y equidad es analizada de manera independiente, esto es, que cumpla con el requisito de proporcionalidad "y" equidad, además de que sea destinado al pago de los gastos públicos, es decir que la falta de alguno de estos requisitos nos llevaría a una contribución inconstitucional.

Esta concepción es criticada por Flores Zavala de la siguiente manera:

"Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa", como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos" 9

Llega a esta conclusión del análisis de nuestra Constitución de 1857 y de manera específica del artículo 36 que establecía lo siguiente:

"ARTICULO 36.-Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", explicando que de acuerdo a las diversas modificaciones que se han hecho quedó en definitiva esta obligación en nuestra actual constitución en el artículo 31 fracción IV.

9.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1989, número 179 página 206

Del análisis de estos dos principios en su conjunto podemos concluir que lo que se pretende es que la contribución sea justa para los individuos.

La proporcionalidad la podemos entender como la contribución del individuo para el gasto público en proporción a sus ingresos o capacidad contributiva, es decir, que el individuo que más recursos tiene debe contribuir en mayor proporción y que a individuos de esta misma categoría debe tratarse de manera igual, por lo tanto es fundamental tomar en cuenta la capacidad contributiva de cada individuo para así determinar la tasa impositiva a que debe estar sujeto; de tal manera debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Para que una contribución sea proporcional y equitativa es necesario que fijen de acuerdo a la capacidad contributiva de cada persona para lo cual la ley ha manejado sistemas de tablas a las cuales se les aplica determinada tasa impositiva y dependiendo de los ingresos se les aplican formulas para que la contribución sea más equitativa, es decir que de acuerdo a los ingresos se determinan las deducciones o sobretasas a aplicar a cada caso concreto; para esto es necesario tomar en cuenta el objeto gravable y la capacidad contributiva.

Tratándose de impuestos directos podemos entender el principio de equidad como aquél que se fija en proporción a la capacidad contributiva del individuo por ejemplo si un causante percibe una renta anual de \$500,000.00 y otro causante de \$13,000,000.00 deberá contribuir de manera mayor aquel que obtiene mayores ingresos ya que si se determinara una cuota fija para ambos sería injusta ya que no tendría el mismo sacrificio para las personas con distinta capacidad contributiva.

De lo que podemos concluir que el principio de proporcionalidad y equidad se refiere a que la aportación del individuo represente el mismo sacrificio de contribución, es decir que el pago de contribuciones de una persona con ingresos mayores a otra de ingresos significativamente menores tenga el mismo efecto de empobrecimiento respecto a su patrimonio.

De ahí que es entendible que en el caso del Impuesto Sobre la Renta la contribución sea de acuerdo a tablas matemáticas a fin de nivelar el sacrificio que realice el contribuyente.

Para Margáin Manautou " son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que una contribución sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera a todos aquellos

individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación

En resumen podemos concluir que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser analizados de manera conjunta ya que si bien es cierto se tratan de dos elementos, que pueden analizarse de manera independiente van unidos en el efecto de determinar una contribución justa para todos los contribuyentes.

LIBERTAD DE TRABAJO

Este principio lo obtenemos de nuestra Carta Magna en su artículo 52 que establece:

"ART.5o.- A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial."

Sin embargo este precepto no sólo puede ser estudiado de manera autónoma ya que es conveniente analizarlo de manera paralela con el artículo 312 fracción IV de nuestra Constitución en donde encontramos el fundamento para establecer contribuciones ya que como sabemos es el resultado

de las actividades empresariales lo que realmente se grava , una venta, un servicio profesional, etcétera, por lo que este principio lo que pretende es que sea gravado dentro de los lineamientos constitucionales.

Lo que pretende es proteger la actividad, que se impida la contribución en exceso o demasiado onerosa ya que esto nos llevaría a que no se permita su ejercicio.

GARANTIA DE QUE NADIE PUEDE SER JUZGADO POR LEYES PRIVATIVAS NI POR TRIBUNALES ESPECIALES

"Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto" 10

Esta garantía encuentra su fundamento constitucional en el artículo 132 que a la letra dice:

ART.13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.

...

De lo anterior podemos entender que lo que pretende

10.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1989, página 153

nuestra Constitución es que esté prohibida la creación de una ley para la aplicación de una persona específica, debemos recordar que una de las características de la norma jurídica es que sea general de tal suerte que si no cumple con esta característica no sería una Ley.

La Ley en ningún momento puede ser privativa ya que no sería Ley al no tener la característica de generalidad.

Sobre el particular La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido "La circunstancia de que un decreto comprenda a un determinado número de individuos, no implica que se le considere privativo, pues para ello se requiere que la disposición se dicte para una o varias personas, a las que se mencione individualmente, pues las leyes relativas a cierta clase de personas, como los mineros, los fabricantes, los salteadores, los propietarios de alguna clase de bienes, etcétera., no son disposiciones privativas porque comprenden a todos los individuos que se encuentran o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida" 10-1

En materia tributaria se pueden establecer contribuciones a determinadas personas que tengan una actividad común. Esta Garantía tiene relación con el principio de generalidad en el que vimos que las personas

están obligadas a contribuir en el gasto del gobierno de acuerdo a su capacidad contributiva.

Ahora bien las contribuciones se pueden establecer sobre determinadas actividades (Industria Textil, Rentas , Cigarrillos etcétera.) sin violarse el principio de generalidad, ni pueden considerarse como leyes privativas, ya que se grava de acuerdo a la actividad y no sólo a determinada persona.

LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Esta garantía encuentra su fundamento Constitucional en el artículo 14 de nuestra Constitución que a la letra dice:

ART.14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

...

En este caso las Leyes Tributarias deben de establecer el hecho generador del crédito fiscal y sólo para el caso de que se realicen con posterioridad a su promulgación, es decir, la ley sólo puede regir para cuestiones futuras y no puede gravar ingresos percibidos con anterioridad a la fecha en que entre en vigor la ley.

En cuanto a las modificaciones que se hagan a los impuestos (CUOTA , BASE , DEDUCCIONES, ETCETERA) éstas sólo pueden ser aplicables a hechos imposables que se realicen con posterioridad y aún en los casos en que las tasas sean más bajas que las anteriores esta Ley sólo puede ser aplicable a partir de su vigencia.

En cuanto al procedimiento , este debe regirse por las disposiciones , recursos, etcétera , que estén en vigor a fin de no dejar en estado de indefensión al particular, por el hecho de que se suprima un recurso o se modifique el procedimiento.

Sobre el particular la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

"SI BIEN ES VERDAD QUE EXISTE COMO GARANTIA INDIVIDUAL CONSAGRADA POR EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL, EL PRINCIPIO DE NO RETROACTIVIDAD EN LA APLICACION DE LAS LEYES, TAMBIEN LO ES QUE TAL PRINCIPIO CONSTITUYE UNA NORMA JURIDICA PARA LA APLICACION DE LAS LEYES EN EL TIEMPO, QUE PUEDE VERSE NO SOLO EN EL PRECEPTO CONSTITUCIONAL MENCIONADO, SINO EN EL ARTICULO 5 DEL CODIGO CIVIL, Y EN OTRAS DISPOSICIONES DEL MISMO CODIGO, ASI COMO EN EL ARTICULO 7 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SEGUN EL CUAL, LAS LEYES, REGLAMENTOS Y DEMAS DISPOSICIONES FISCALES ENTRAN EN VIGOR EN TODA LA REPUBLICA, SALVO LO QUE EN CADA UNA DE ELLAS ESTABLEZCA, EL DECIMOQUINTO DIA SIGUIENTE DE SU PUBLICACION; DE LO QUE SE REFIERE A CONTRARIO SENSU, QUE SI LAS DISPOSICIONES LEGALES RIGEN SOLO DESPUES DE SU PUBLICACION, NO PUEDEN APLICARSE PARA DETERMINAR LOS EFECTOS JURIDICOS NACIDOS AL AMPARO DE UNA LEY ANTERIOR, COMO CONSECUENCIA DE UN HECHO CONCRETAMENTE DETERMINADO. ASI PUES, SIN NECESIDAD DE QUE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION HAGA DECLARACION ALGUNA SOBRE VIOLACION DE GARANTIAS, LO CUAL SI ESTA RESERVADO DE MANERA EXCLUSIVA AL PODER JUDICIAL FEDERAL POR EL ARTICULO 103 CONSTITUCIONAL, DICHO TRIBUNAL ESTA CAPACITADO PARA RESOLVER SOBRE LA EXACTA O INEXACTA APLICACION DE UNA LEY, POR RAZON DEL TIEMPO DE SU VIGENCIA" (REVISION FISCAL 127/1949 JUAN

AJA. RESUELTA EL 3 DE MAYO DE 1950, BOLETIN DE INFORMACION JUDICIAL , NUMERO 55).

Sin embargo este criterio de irretroactividad no quiere decir, ni debe entenderse como que la Ley no debe modificarse, ya que si puede modificarse encontrando su fundamento en el articulo 135 de nuestra Constitución que a la letra dice:

"ART.135.- LA PRESENTE CONSTITUCION PUEDE SER ADICIONADA O REFORMADA. PARA QUE LAS ADICIONES O REFORMAS LLEGUEN A SER PARTE DE LA MISMA, SE REQUIERE QUE EL CONGRESO DE LA UNION, POR EL VOTO DE LAS DOS TERCERAS PARTES DE LOS INDIVIDUOS PRESENTES ACUERDE LAS REFORMAS O ADICIONES, Y QUE ESTAS SEAN APROBADAS POR LA MAYORIA DE LAS LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS. EL CONGRESO DE LA UNION O LA COMISION PERMANENTE EN SU CASO HARA EL COMPUTO DE LOS VOTOS DE LAS LEGISLATURAS Y LA DECLARACION DE HABER SIDO APROBADAS LAS ADICIONES O REFORMAS"

De lo que se desprende que la Constitución puede ser adicionada o reformada , así como también las leyes ordinarias pueden ser modificadas, encontrando su fundamento en el artículo 72 fracción f) de nuestra Constitución que establece" EN LA INTERPRETACION , REFORMA O DEROGACION DE LAS LEYES O DECRETOS, SE OBSERVARAN LOS MISMOS TRAMITES ESTABLECIDOS PARA SU FORMACION"

De tal suerte que esta garantía lo que pretende es proteger al individuo para que no se haga una aplicación indebida de la Ley con respecto al tiempo .

GARANTIA DE AUDIENCIA

Esta garantía constitucional tiene su fundamento en el artículo 149 Constitucional y que a la letra dice:

"NADIE PODRA SER PRIVADO DE LA VIDA, DE LA LIBERTAD DE SUS PROPIEDADES, POSESIONES O DERECHOS SINO MEDIANTE JUICIO SEGUIDO ANTE LOS TRIBUNALES PREVIAMENTE ESTABLECIDOS, EN EL QUE SE CUMPLAN LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO Y CONFORME A LAS LEYES EXPEDIDAS CON ANTERIORIDAD AL HECHO"

Esta garantía lo que pretende es que el Legislador en el momento de establecer contribuciones establezca también los medios de defensa o el procedimiento que debe realizar el particular ante la autoridad para inconformarse.

En las leyes tributarias se fija el hecho generador y la obligación fiscal nace cuando el particular realiza el hecho, independientemente de cuando se determine el crédito en una cantidad líquida.

Dentro de la determinación del crédito fiscal es posible que la Administración se salga del marco legal y afecte los intereses de los particulares, es en este caso cuando el acto administrativo y no la Ley resulta ilegal por tal motivo se debe dar al individuo la posibilidad de ser oído, es decir, que debe estipularse dentro de la Ley el procedimiento administrativo de defensa en su caso, el cual debe ajustarse al artículo 149 Constitucional y así se pueda aplicar la Ley como es debido.

DERECHO DE PETICION

Este límite a la Potestad tributaria encuentra su fundamento en el artículo 89 de nuestra Constitución y que dispone lo siguiente:

"LOS FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PUBLICOS RESPETARAN EL EJERCICIO DEL DERECHO DE PETICION, SIEMPRE QUE ESTE SE FORMULE POR ESCRITO, DE MANERA PACIFICA Y RESPETUOSA" y que A TODA PETICION DEBERA RECAER UN ACUERDO ESCRITO DE LA AUTORIDAD A QUIEN SE HAYA DIRIGIDO, LA CUAL TIENE LA OBLIGACION DE HACERLO CONOCER EN BREVE TIEMPO AL PETICIONARIO"

Este precepto pretende garantizar que a una solicitud por escrito deba recaer un acuerdo del funcionario o empleado público por escrito sin que esto sea considerado como el que la autoridad tenga que realizar pronta solución a una solicitud del particular, sin que se cumplan las formalidades de procedimiento, es decir que la autoridad esta obligada a dar contestación a la solicitud del peticionario.

PROHIBICION DE LA CONFISCACION DE BIENES

Esta se encuentra consagrada en el artículo 229 Constitucional y determina la diferencia entre la confiscación y "la aplicación parcial o total de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.

La Confiscación esta prohibida, sin embargo la aplicación de sus bienes al cumplimiento forzoso de una

obligación tributaria si está permitido, encontrando su justificación en que el particular que incumple afecta al Estado ya que se encuentra impedido de sus recursos, para que cumpla sus cometidos. La diferencia estriba en que las contribuciones que establezca el Estado no pueden afectar la totalidad del patrimonio de los particulares ya que estas serían ruinosas y confiscatorias sin embargo si el incumplimiento de un particular a sus obligaciones fiscales lleva al pago de recargos, multas y gastos de ejecución; a fin de pagarlos si se puede aplicar hasta la totalidad de los bienes del particular.

PROHIBICION DE EXENCIONES DE IMPUESTOS

Esta limitación se encuentra estipulada en el artículo 28 de nuestra Constitución Política y se refiere a las exenciones a título particular que pudiere realizar el Legislador en beneficio de una persona en particular concediendo favorecer a una persona. Sin embargo existe la posibilidad de otorgar exenciones tomando como base la materia o actividad, lo que debe hacer el Legislador es otorgar exenciones a todas las personas que realicen determinada actividad o industria y no sólo a una determinada persona.

1.3 LA POTESTAD TRIBUTARIA FEDERAL

Para comprender en forma precisa en qué consiste la Potestad Tributaria Federal es necesario analizar dos conceptos: en primer término el concepto de la Potestad Tributaria, el cual ya analizamos, y en segundo término la estructura del Estado Mexicano y su forma de gobierno.

Como vimos en el punto referente al concepto de la Potestad Tributaria esta es la facultad del Estado de crear contribuciones a fin de sufragar el gasto público y así lograr los fines que se ha fijado la colectividad.

De acuerdo a nuestra Constitución Política la Soberanía nace y reside esencialmente en el pueblo como lo establece el artículo 39 que a la letra dice:

ART. 39.- LA SOBERANIA NACIONAL RESIDE ESENCIAL Y ORIGINARIAMENTE EN EL PUEBLO. TODO PODER PUBLICO DIMANA DEL PUEBLO Y SE INSTITUYE PARA BENEFICIO DE ESTE. EL PUEBLO TIENE EN TODO TIEMPO, EL INALIENABLE DERECHO DE ALTERAR O MODIFICAR LA FORMA DE SU GOBIERNO.

De lo que se desprende que el pueblo, en ejercicio de su soberanía realiza actos y crea instituciones para cumplir con sus fines. Una de las instituciones creadas por el hombre es el Estado, sin embargo el Estado necesita recursos para lograr sus fines y es a través del Poder Legislativo que se ejerce la facultad de imponer contribuciones a los particulares .

De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la división de poderes, se encuentra establecida en el artículo 49 que a la letra dice:

"ART. 49.- EL SUPREMO PODER DE LA FEDERACION SE DIVIDE PARA SU EJERCICIO EN LEGISLATIVO, EJECUTIVO Y JUDICIAL.

NO PODRAN REUNIRSE DOS O MAS DE ESTOS PODERES EN UNA SOLA PERSONA O CORPORACION, NI DEPOSITARSE EL LEGISLATIVO EN UN INDIVIDUO, SALVO EL CASO DE FACULTADES EXTRAORDINARIAS AL EJECUTIVO DE LA UNION, CONFORME A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 29. EN NINGUN OTRO CASO, SALVO LO DISPUESTO EN EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 131, SE OTORGARAN FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR"

Del análisis de este artículo encontramos, por una parte la división de poderes del Estado y por otra parte el carácter representativo que tiene el poder legislativo al establecer que no podrán reunirse más de dos poderes en una sola persona, ni depositarse en un sólo individuo, siendo esto de gran importancia, ya que como recordamos, el Poder legislativo es el encargado de ejercer el poder tributario al expedir las leyes que determinan los hechos, que de producirse generan la obligación de pagar la contribución.

El poder Legislativo se deposita en un Congreso General que se divide en dos cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, en nuestra esfera Federal, sin embargo encontramos que existen Entidades Federativas las cuales tienen plena autonomía política y tributaria por lo que

también cuentan con potestad tributaria suficiente para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público de su Entidad, este poder lo ejercen mediante la legislatura local. Una tercera entidad que tiene facultad para cobrar impuestos es el municipio, sin embargo no cuenta con la Potestad tributaria ya que es la Entidad Federativa a través del Congreso Local que fija por medio de la Ley las contribuciones en favor de los municipios.

La Potestad Tributaria no tiene una distribución clara en cuanto a su ámbito de competencia federal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente Jurisprudencia:

"LA CONSTITUCION GENERAL NO OPTA POR UNA DELIMITACION DE LA COMPETENCIA FEDERAL Y LA ESTATAL PARA ESTABLECER IMPUESTOS, SINO QUE SIGUE UN SISTEMA COMPLEJO, CUYAS PREMISAS FUNDAMENTALES SON LAS SIGUIENTES: a) CONCURRENCIA CONTRIBUTIVA DE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS, EN LA MAYORIA DE LAS FUENTES DE INGRESOS (ARTICULO 73 FRACCION VII, Y 124); b) LIMITACIONES A LA FACULTAD IMPOSITIVA DE LOS ESTADOS, MEDIANTE LA RESERVA EXPRESA Y CONCRETA DE DETERMINADAS MATERIAS A LA FEDERACION (ARTICULO 73 FRACCION X Y XXIX), Y c) RESTRICCIONES EXPRESAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS (ARTICULOS 117 FRACCIONES IV, V,VI,VII Y 118) 11

La potestad tributaria federal y las entidades federativas son concurrentes en materia de imponer contribuciones en algunos casos y con las limitaciones constitucionales que mas adelante veremos.

11.-Tesis Jurisprudencial número 11, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Año 1965, parte primera pleno, página 42

En materia tributaria nuestra Constitución establece las facultades del Congreso en el artículo 73 de nuestra Constitución Política.

La facultad para imponer contribuciones, contemplada en la fracción VII es una facultad amplísima, ya que a nuestro criterio el Constituyente dejó la posibilidad de creación de cualquier contribución con el único fin de que sea para cubrir el gasto público y de acuerdo a los límites constitucionales que hemos visto.

Sin embargo, han existido otros criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que nos permiten precisar este concepto:

"EL CONGRESO DE LA UNION TIENE FACULTADES PARA DECRETAR IMPUESTOS RELACIONADOS CON LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES EN GENERAL Y EN ESPECIAL PARA GRAVAR LOS INGRESOS OBTENIDOS EN EL EJERCICIO DE LAS MISMAS, DE ACUERDO CON LO PREVISTO EN EL ARTICULO 65, FRACCION II, 73 FRACCION VII, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, NO PUEDE ADMITIRSE QUE CARECE DE ELLA PORQUE ESE RENGLON IMPOSITIVO NO ESTA MENCIONADO EN EL ARTICULO 73 FRACCION XXIX DE LA CONSTITUCION CITADA, PUES ESTA DISPOSICION UNICAMENTE PRECISA FUENTES TRIBUTARIAS DE LA COMPETENCIA DE LA FEDERACION CON EXCLUSION DE LA DE LOS ESTADOS, PERO SIN LIMITAR A SOLO ELLAS LAS FACULTADES DE ESTABLECER CONTRIBUCIONES QUE CONFIEREN LOS ARTICULOS 65, FRACCION II Y 73 FRACCION VII" 12

De la anterior jurisprudencia podemos concluir que

12.-Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, parte primera, AR6136/54, JUAN GONZALEZ NDRIEGA, 1-14-69

la facultad contenida en la fracción VII del artículo 73 es amplísima y que aunque no se encuentre en la fracción XXIX, la contribución que se imponga no es suficiente para alegar que se trata de una contribución inconstitucional ya que esta fracción sólo se refiere a una facultad exclusiva de la Federación, pero no significa que sólo tenga facultades para imponer contribuciones en esas materias.

La fracción X de este artículo establece la facultad exclusiva del Congreso General para legislar sobre determinadas materias, por lo que podemos concluir que si tiene facultades exclusivas para legislar, también las tiene para imponer contribuciones en materia de hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicios de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear, para establecer el Banco de Emisión Unico y para expedir leyes en materia de trabajo.

Flores Zavala sostiene que en la fracción X del artículo 73 se encuentran únicamente poderes tributarios federales "porque los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes y si solo la Federación puede Legislar sobre esas materias, solo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los Estados pretendieran gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional. 13

13.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de la Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1989, página 370

La fracción XXIX establece de manera expresa la facultad que tiene para imponer las contribuciones que se mencionan, siendo exclusivas de la federación y no existe concurrencia por parte de las entidades federativas, sin embargo el que se encuentren de manera enunciativa no es limitativa para que puedan establecer otras contribuciones tal como lo establece el artículo 73, fracción VII.

"Las razones que inspiraron el otorgamiento de este poder exclusivo del Gobierno Federal son que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión; impedir que la Industria quede mas gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de eliminar la competencia local en sus impuestos"¹⁴

Podemos concluir que la potestad tributaria tiene un sistema de exclusión, ya que por la manera de redacción de nuestra Constitución ha reservado ciertas materias a la Federación y ha permitido en otros renglones la facultad concurrente entre las entidades y la Federación.

14.-De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa 1985 página 224.

1.4 LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Como hemos visto en el artículo 40 de nuestra Constitución, al establecernos en una República, Representativa, Democrática y Federal se encuentra compuesta de Estados Libres y Soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, de lo que se concluye que al ser autónomo tiene la facultad de poder establecer las contribuciones para allegarse los recursos necesarios para su gasto.

Creemos que el fundamento constitucional de la potestad tributaria en las entidades federativas se encuentra entonces en los artículos 40 y 31 fracción IV de nuestra Constitución Política ya que es claro que existe la obligación de contribuir al gasto público, así de la Federación, entidades federativas y del municipio, de acuerdo al lugar en que residan.

La Potestad tributaria de las entidades federativas se da de manera concurrente con la facultad de la Federación, con excepción de las materias que no sean exclusivas de la Federación. Sobre este tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

"EL QUE HAYA MATERIAS RESERVADAS EXCLUSIVAMENTE A LA FEDERACION, CONFORME A LAS FRACCIONES X y XXIX DEL ARTICULO CONSTITUCIONAL, NO SIGNIFICA QUE SUS FACULTADES IMPOSITIVAS DEBAN LIMITARSE A DICHAS MATERIAS, SINO QUE LOS ESTADOS ESTAN EXCLUIDOS DE ELLAS. SI BIEN ES VERDAD QUE EL IMPUESTO CITADO NO ESTA COMPRENDIDO EN DICHAS FRACCIONES,

ELLO NO IMPIDE QUE LA FEDERACION HAGA USO DE LAS FACULTADES IMPOSITIVAS EN QUE CONCURRE CON LOS ESTADOS" 15

Sin embargo, esta facultad de las entidades federativas esta limitada en nuestra Constitución.

Los limites a la Potestad Tributaria en las Entidades Federativas lo encontramos en nuestra Constitución Política en el articulo 117 al establecer disposiciones de carácter absolutas y tienen por objeto garantizar la libre circulación de las mercancías y las personas por toda la República, es decir evitar los impuestos alcabalatorios, debemos recordar que durante la Colonia los impuestos que gravaban el paso de personas se denominaron peaje y de alcabala si gravaban la circulación de mercancías.

Otro de los limites esta estipulado en el artículo 118 en donde se encuentran disposiciones de carácter relativo, se entiende que existe facultad de las Entidades Federativas para gravarla con la única limitación que debe ser de acuerdo a los criterios y directrices que establece el Congreso de la Unión, esto tiene la finalidad de uniformar las cuotas.

La Federación como hemos visto, tiene facultades

exclusivas de acuerdo a nuestra Constitución y no tiene facultad alguna para autorizar a las entidades federativas para que establezcan contribuciones exclusivas de la Federación.

La potestad tributaria en las entidades federativas no esta limitada más que en los términos pactados y para mayor abundamiento encontramos que en el artículo 124 de nuestra Constitución establece:

ART. 124.-LAS FACULTADES QUE NO ESTEN EXPRESAMENTE CONCEDIDAS POR ESTA CONSTITUCION A LOS FUNCIONARIOS FEDERALES SE ENTIENDEN RESERVADAS A LOS ESTADOS.

Por lo que podemos concluir que lo que no esté expresamente facultado a la Federación se entiende que se lo han reservado las Entidades Federativas.

2.-LAS CONTRIBUCIONES

2.1 CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Como hemos visto, el Estado necesita obtener ingresos a fin de poder cumplir las necesidades de la población y así poder satisfacer el interés general. Estos ingresos son definidos "como las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social." 1

De acuerdo con nuestra legislación, los ingresos que recibe el Estado son regulados por la Ley de Ingresos de la Federación la cual es emitida anualmente por el Poder Legislativo.

Las contribuciones constituyen uno de los ingresos más importantes para el Estado, su fundamentación jurídica la encontramos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política que a la letra dice:

"ART. 31 .-Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la

1.-Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yañez Jorge, Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Trillas, página 35.

manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Para Giuliani Fonrouge define al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su Poder de Imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho." 2

Para Blumenstein los tributos "son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente Público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma." 3

"Los tributos son aportaciones económicas que de acuerdo a la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público.4

Ataliba define el tributo como "la obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de un

2.-Giuliani Fonrouge, C. Derecho Financiero Mexicano, Vol. 1 número 151, Citado por De la Garza Sergio, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa 1985 página 318

3.-Blumenstein, Ernest, Sistema di Diritto delle imposte Giufre, 1954, citado por De la Garza, Derecho Financiero Mexicano página 318

4.-Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 1990 página 64

hecho fílicito, cuyo sujeto activo, es en principio, una persona pública y cuyo sujeto es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. 5

Podemos concluir que la Contribución es la prestación pecuniaria que el Estado exige en virtud de su Poder de Imperio, con el objeto de cumplir sus fines.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en:

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de Seguridad Social
- c) Contribuciones de Mejoras
- d) Derechos

Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deban pagar las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, distinta de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos.

Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado, en cumplimiento de

5.-Ataliba Gerardo, Hipoteses de Incidencia Tributaria, Sao Paulo, Editorial dos Tribunales, 2ª edición número 9

obligaciones fijadas por la ley de seguridad social o las contribuciones que se paguen por personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

Las contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Los derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como las contribuciones que recibe el Estado por servicios que presta por funciones de derecho público con excepción de los servicios que presten los organismos descentralizados u organismos desconcentrados, cuando no se trate de las contempladas en la ley de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

2.2 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación los elementos de las contribuciones son:

- los sujetos
- el objeto
- la base
- la tasa o tarifa

LOS SUJETOS

En la relación tributaria existen dos sujetos:

- a) Sujeto Activo y;
- b) Sujeto Pasivo

Los sujetos activos son aquellos que tienen el derecho de exigir el pago de las contribuciones. De acuerdo a la estructura del estado mexicano, el sujeto activo puede ser: la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal, los Municipios, así como los organismos descentralizados que prestan servicios de seguridad social.

El sujeto pasivo es la persona que tiene la obligación de pagar la contribución y pueden ser: una Persona Física, una Persona Moral, pudiendo ser inclusive un Organismo Descentralizado (Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales, etc), es decir, el sujeto pasivo es la persona

que está obligada al pago de una prestación determinada por el Estado.

EL OBJETO

Para Flores Zavala el "Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (6), de lo que se desprende que el objeto de un Impuesto puede ser: un inmueble, una acto jurídico, etc; es decir, cualquier actividad de contenido económico que el legislador enuncie de manera hipotética en la ley.

El objeto es aquello que se graba por parte del sujeto activo, es decir, puede ser un acto jurídico; compra-venta, donación, un bien mueble o inmueble, etcétera.

LA BASE

Es aquella parte sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo, es decir, es la parte de la significación económica del objeto que cobra trascendencia para el cálculo de la obligación tributaria. Es importante distinguir al OBJETO de la BASE; el objeto es la materia sobre la

6.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas, México, Editorial Porrúa, 1989 página 109

cual recae y la base es la parte o cantidad de ese objeto sobre la cual se aplica la tasa correspondiente para determinar el crédito fiscal.

Como ejemplo podemos decir que el objeto de una contribución sería una compra-venta y la base sería la cantidad o parte del precio de la operación a la cual se aplica la tasa correspondiente.

O bien en el caso del Impuesto sobre la Renta que establece que el objeto del Impuesto son los ingresos en efectivo, en especie o crédito provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca y la Base sería el porcentaje de esos ingresos a los cuales se aplica la tasa correspondiente, a fin de determinar el crédito fiscal.

LA TASA

"Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamandose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje". 7

La Tasa o Cuota será entonces aquella cantidad o puntos porcentuales que al aplicarse a la base gravable,

7.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1989, página 104

mediante una operación matemática se obtendrá el crédito fiscal a pagar.

2.3 HECHO GENERADOR Y HECHO IMPONIBLE

La norma jurídica tributaria está formada por tres elementos, una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción.

El hecho imponible tiene diversas acepciones. Para algunos autores es el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, sin embargo, no existe duda que el Hecho Imponible es la descripción hipotética de un hecho que plasma el legislador en la ley; ésta hipótesis puede generar diversas obligaciones, como ya hemos visto, y estas pueden ser de dar, hacer o abstenerse de hacer. No obstante la más importante de ellas es la obligación que dispone pagar la contribución.

Sainz de Bujanda define al presupuesto como "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria" o como "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta". B

B.-Sainz de Bujanda Fernando, Análisis Jurídico del Hecho Imponible, RDFHP, Vol. 1 página 794

De esta definición se desprende que el Legislador escoge dentro de las situaciones económicas de más reelevancia una hipótesis que permite al darse en la realidad el generar la obligación tributaria, obligando al particular su pago o cumplimiento.

Ya habíamos visto que el legislador va escoger los hechos tributariamente importantes para plasmarlos en la hipótesis de incidencia o hecho imponible y podemos citar como algunos ejemplos la posesión de bienes muebles o inmuebles, las percepciones o ingresos, los actos jurídicos, etcétera.

Para el Doctor Luis Humberto Delgadillo "el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa." 9

En el momento de establecer el hecho imponible el legislador debe tomar en consideración algunos aspectos como:

9.-Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, 1990, Editorial Limusa p 101

EL ASPECTO LEGAL que quiere decir que toda hipótesis debe estar estipulada en la Ley.

EL ASPECTO PERSONAL que establece el nexo existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

EL ASPECTO MATERIAL cuyo significado es que el legislador debe plasmar en la hipótesis el hecho tributariamente relevante que permita al Estado obtener un ingreso; pudiendo ser la posesión o propiedad de bienes muebles e inmuebles, los actos jurídicos realizados por los particulares, la percepción de ingresos, etcétera.

EL ASPECTO TEMPORAL se refiere a que el legislador debe señalar con precisión en que momento se debe tener por consumado el hecho generador.

EL ASPECTO ESPACIAL se refiere a determinar con la mayor claridad en que territorio debe considerarse por realizado el hecho imponible a fin de determinar al sujeto activo con derecho a esa contribución.

EL ASPECTO MESURABLE que pretende establecer cual es la base imponible o parámetro implicando su medida, pesos volumen, precio, longitud, etcétera.

Por lo que podemos concluir que el hecho imponible es la hipótesis establecida por el legislador mediante una ley en la cual debe describirse de manera clara quién es el sujeto activo, cuál es el hecho tributariamente reelevante que se grava, en qué momento se realiza el hecho generador y la base gravable a aplicar.

Por otra parte, "El hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria genera el tributo, preferimos llamarlo hecho generador" 10

Para Ataliba, "el hecho generador es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo efectivamente fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria". 11

El hecho generador "es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer" 12

10.-De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa 1985, página 412

11.-Ataliba Gerardo, Hipótesis, n.23.1 citado por De la Garza Sergio, "Derecho Financiero Mexicano", México, Porrúa 1985 página 412.

12.-Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 1990 página 101

Es hasta el momento de realizarse la conducta establecida en el hecho imponible que genera obligaciones de dar, hacer o no hacer. Es aquí cuando nos encontramos frente al hecho generador; es decir, el hecho generador es el hecho material y físico que se realiza por el particular, el cual al ser encuadrado dentro de la hipótesis de incidencia establecida por el legislador genera la obligación tributaria.

2.4 LA OBLIGACION Y EL CREDITO FISCAL

En el momento en que se realiza la conducta establecida por el legislador como hecho imponible surge la relación jurídica tributaria.

"La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria" 13 .

De la anterior definición se desprende que la relación jurídica tributaria tiene los siguientes sujetos: el sujeto acreedor, el sujeto deudor. Existen tanto obligaciones del sujeto activo como del sujeto pasivo, el aspecto más importante de la relación jurídica tributaria es que se

13.-Idem, página 97

produce el nacimiento de la Obligación Tributaria, pudiendo ser ésta una obligación de dar, hacer o no hacer.

El Doctor Luis Humberto Delgadillo se pronuncia en favor de la denominación de "la obligación tributaria para toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer, o de no hacer" 14

De esta definición podemos ver claramente que la obligación de pagar las contribuciones es una obligación importante aunque no dejan de ser también importantes las obligaciones de hacer v. gr. realizar las declaraciones de impuestos, como también las obligaciones de no hacer v. gr no llevar doble contabilidad o destruir la contabilidad, etcétera, ya que estas deben ser analizadas dentro de un todo que permite al Estado realizar su actividad Financiera.

Las características de la Obligación tributaria son las siguientes:

-Es una obligación ex lege ya que debe estar plasmada en la Ley.

14.-Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 1990 página 99

-El sujeto activo siempre es el Estado de acuerdo a su competencia pudiendo ser la federación, las entidades federativas y los municipios, así como los organismos descentralizados que prestan servicios de seguridad social.

-Con relación a su objeto éste tiene tres aspectos, el principal es que es a través de las contribuciones el Estado cubre su gasto público. Sin embargo ya vimos también que existen obligaciones de hacer (como darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes) y obligaciones de abstenerse de hacer, (como el no llevar doble contabilidad). No obstante como menciona el Doctor Delgadillo no sólo tiene fines estrictamente recaudatorios ya que tiene funciones más amplias tales como el establecer contribuciones con fines de control económico en el Estado o el fomentar determinadas actividades sociales e incluso limitar algunas conductas sociales.

Nuestro actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 establece que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Es importante precisar el momento en que nace la obligación fiscal ya que esto nos permite establecer cuál es

la ley aplicable al caso, a fin de dar cumplimiento al principio de no retroactividad de la Ley.

En el caso del Impuesto la obligación entonces nace en el momento en que el sujeto realiza la conducta (hecho generador) prevista por el legislador (hecho imponible) y que se encuadran dentro de la hipótesis; en el caso del impuesto sobre la renta la obligación nace en el momento en que una persona física o moral obtiene un ingreso por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, etcétera.

En el caso del nacimiento de la obligación tributaria en los derechos, ésta nace cuando el Estado presta el servicio al particular, sin que tenga relevancia el pago que hace el particular antes de recibir el servicio, como ejemplo podemos citar la expedición de copias certificadas por parte de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal en el que primero exige que se pague y después las entrega; éste sistema de pago sólo es una garantía por parte del Estado de que se paguen los derechos.

En el caso de las contribuciones especiales de mejora nacen en el momento en que se publica la ley de que se va a realizar la obra, independientemente de que ésta se haya iniciado o no.

En el caso de las aportaciones de seguridad social estas nacen desde el momento en que surge la relación laboral porque en ese momento, el patrón tiene la obligación de dar derechos de seguridad social a sus trabajadores.

No obstante que haya nacido la obligación tributaria, no es posible que sea exigida de inmediato por parte del Estado, ya que es necesario que sea cuantificada, es decir, determinar el crédito fiscal.

Nuestro actual Código Fiscal establece en su artículo 49 que:

"SON CREDITOS FISCALES, LOS QUE TENGA DERECHO A PERCIBIR EL ESTADO O SUS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS QUE PROVENGAN DE CONTRIBUCIONES, DE APROVECHAMIENTOS O DE SUS ACCESORIOS, INCLUYENDO LOS QUE DERIVEN DE RESPONSABILIDADES QUE EL ESTADO TENGA DERECHO A EXIGIR DE SUS SERVIDORES PUBLICOS O DE LOS PARTICULARES, ASI COMO AQUELLOS A LOS QUE LAS LEYES LES DEN ESE CARACTER Y EL ESTADO TENGA DERECHO A PERCIBIR POR CUENTA AJENA"

Dada las características de la obligación tributaria podemos afirmar que es necesario que una vez que ha nacido ésta, sea cuantificada a fin de que nazca el crédito fiscal.

La determinación de la obligación fiscal se da cuando se aplican los elementos que dan la cuantificación de la obligación; es decir, cuando se precisa el objeto, se aplica a la base gravable, la tasa, produciéndose una operación matemática a fin de determinar a qué cantidad

líquida corresponde materialmente la obligación tributaria, con lo que podemos concluir que el crédito fiscal es la obligación tributaria determinada en cantidad líquida.

2.5 INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

Como hemos visto, la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, un hacer o un no hacer o abstenerse de hacer, que el sujeto debe cumplir por haber realizado la conducta hipotética establecida por el legislador como hecho imponible en la norma jurídica tributaria.

De acuerdo a la clasificación que hace el Doctor Delgadillo, existe la obligación tributaria sustantiva consistente en la conducta de dar, y a las obligaciones de hacer o abstenerse de hacer como obligaciones formales.

Tanto las obligaciones sustantivas como las formales tienen la misma importancia por que tanto el pago (obligación de dar) como la presentación de una declaración o inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (obligación de hacer) o el abstenerse de llevar doble contabilidad (obligación de abstenerse de hacer) son necesarias para llevar a cabo la actividad fiscal por parte del Estado.

Dentro de las obligaciones sustantivas, las formas de extinción más frecuentes son las siguientes:

EL PAGO

Esta es la forma más común que el particular tiene para cumplir con sus obligaciones sustantivas, ya que con la entrega de las cantidades que se adeudan se extingue la obligación; esta forma de extinción del crédito fiscal se encuentra contemplada en nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 20, así como en nuestro Código Civil, que define al pago o cumplimiento como "la entrega de la cosa o cantidad debida".

LA COMPENSACION

Gastán define a la compensación como "el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra" 15

Esta forma de extinción se encuentra contemplada en el artículo 23 de nuestro Código y se refiere a que el contribuyente que tenga la obligación de pagar y tenga a su favor cantidad alguna podrá realizar la compensación correspondiente.

15.-Gastán Tobeñas José, Derecho Común y Foral, Madrid, 6ª edición tomo II página 560

Nuestro Código Civil define a la compensación en su artículo 2185 de la siguiente manera: "tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Esta figura permite que el particular, en el momento de realizar su pago, compense las cantidades que le adeude el Estado por este concepto y así extinguir el crédito fiscal, con la condición de que éstas se deriven de la misma contribución, ya que de lo contrario se necesita la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

LA PRESCRIPCION

La prescripción es la forma de extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En nuestro Código Fiscal se encuentra regulada en el artículo 146 y se configura en cinco años.

LA CONDONACION

Esta forma de extinción sólo puede realizarse de manera estricta y con apego a los artículos 5 y 39 fracción I del Código Fiscal mediante resoluciones de carácter general cuando se haya afectado a alguna región del país, así como en

casos de catástrofes, plagas, fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Lo que se pretende es que no haya condonaciones en lo particular, sino que se realice por necesidades generales; y tratándose de multas éstas se rigen por el título IV, capítulo primero, del Código Fiscal y tiene una característica fundamental: el ser potestativo de la autoridad el concederla.

Estas son las formas de extinción de las obligaciones sustantivas. Las obligaciones formales se cumplen de acuerdo a su naturaleza ya sea por las conductas de hacer o por abstenerse de hacer.

El incumplimiento de la obligación nos lleva a una conducta contraria a lo establecido en la norma; al analizar a la obligación tributaria, vimos que esta tenía tres elementos :

- 1.-Un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia.
- 2.-Un mandato.
- 3.-Una sanción.

Cuando se realiza la conducta establecida en el hecho imponible, se crea una obligación por parte del particular que si se cumple, se extingue y si por el contrario no la cumple da origen a una sanción.

En nuestra materia la conducta contraria a lo establecido en la ley es lo que se conoce como hecho ilícito, el cual analizaremos en el capítulo respectivo.

3 LA FACULTAD SANCIONADORA

3.1 EL CONTROL EJECUTIVO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA

El Estado necesita recursos para cubrir su gasto público; sin embargo, no todos los contribuyentes cumplen cabalmente con sus obligaciones, de ahí la necesidad que el Estado establezca medios de control. Esta actividad puede ser mediante un procedimiento de control o bien mediante la fiscalización.

Las formas de control son mecanismos que ha establecido el Estado a fin de regular la actividad de los particulares y tiende a evitar que el impuesto se evada, revisando la actuación del contribuyente.

Para Martínez Vera la fiscalización "es la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes" 1

La fiscalización es entonces la actividad controladora que realiza la autoridad competente a los sujetos pasivos o terceros a fin de cerciorarse si han cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales.

1.-Martínez Vera Rogelio, La Fiscalización de los Impuestos Federales, México, 1981, página 5

Roberto Alvarez escribe que la fiscalización tiene los siguientes objetivos:" A) en forma inmediata, persigue la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y B) En forma mediata, busca alertar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente" 2

Para este autor la fiscalización tiene dos fines el primero es la amenaza de que es mejor cumplir con sus obligaciones oportuna y cabalmente, que afrontar el riesgo de los recargos e infracciones que puede generar el incumplimiento, y por otro lado, que en virtud de este riesgo se fomente en el contribuyente la conciencia de cumplir y así evitar mayores molestias.

A fin de realizar las actividades de control, el Estado tiene varios mecanismos dentro de los cuales encontramos el Registro Federal de Contribuyentes, que tiene como facultad principal el registrar a todas y cada una de las personas físicas y morales que tengan obligación de presentar declaraciones de impuestos. Tiene la obligación de mantener el registro actualizado en el cual se establezcan las obligaciones de cada contribuyente, que al ser dados de

2.-Alvarez Roberto, La Función de Fiscalización, SHCP, 1980
página 13

alta en el padrón se les asigna una clave de identificación que tienen obligación de usar en todos los trámites ante la autoridad, así como en los comprobantes que expida en ejercicio de su actividad. Encuentra su fundamento en el artículo 27 del Código Fiscal y su reglamento.

Dentro de las obligaciones más importantes encontramos las de inscripción en el registro, las de dar aviso de alta de actividades, dar aviso de aumento o disminución de obligaciones fiscales, aviso de cambio de actividad preponderante, aviso de apertura o cierre de locales donde se desarrolle la actividad, aviso de cancelación del registro, éstos deberán presentarse ante la oficina exactora competente de acuerdo al domicilio del contribuyente.

La función del registro es la de mantener un archivo de los contribuyentes, lo más completo y actualizado a fin de establecer qué personas están obligadas a pagar impuestos; esta actividad es importante, ya que a través de éste padrón se puede conocer a los contribuyentes para después determinar si han cumplido con sus obligaciones; con este registro se puede determinar con qué periodicidad presentan sus declaraciones los contribuyentes, a qué obligaciones están sujetos. En la medida que este padrón funcione más eficazmente se podrá tener un mayor control de los contribuyentes.

La Ley del Registro Federal de Vehículos, ya derogada, pretendía mantener un registro y control fiscal de los vehículos que se encontraban en el territorio nacional, así como de comprobar la legal estancia en el país de vehículos de procedencia extranjera y el cumplimiento de las obligaciones correspondientes por éste concepto.

Otro medio de control por parte del Estado es la autorización que otorga para la realización de determinadas actividades, esto se debe a que existen actividades que es difícil controlar como la producción. Esta medida permite a la autoridad recabar, clasificar y actualizar la información sobre la producción de éstas industrias y así evitar la posible evasión fiscal.

Un sistema de control preventivo es la instalación de aparatos especiales que permitan la determinación por parte de la autoridad fiscal. Un ejemplo puede ser la obligación de los contribuyentes de tener aparatos que determinen la producción que se fija en la Ley del impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación de aguas envasadas, así como los aparatos en la venta de productos derivados del petróleo, (diesel, gasolina etcétera) o las cajas registradoras fiscales que se han implantado en comercios actualmente.

Dentro de las facultades de fiscalización encontramos la revisión de declaraciones que tiene por objeto que la autoridad revise en su domicilio las declaraciones de los contribuyentes, a fin de determinar si hay errores en el pago de los impuestos, ya sean aritméticos, o de cálculo, o bien algunos ajustes que se puedan realizar, o simplemente con la finalidad de verificar que se hayan cubierto cabalmente las obligaciones.

El mecanismo de mayor importancia en el control de la actividad de los particulares a fin de supervisar si han cumplido con sus obligaciones tributarias es la visita domiciliaria ; mediante esta revisión la autoridad busca comprobar la veracidad de los datos contenidos en la declaración, así como el cumplimiento estricto de las mismas.

Para De la Garza la visita domiciliaria reviste dos modalidades :

" A) Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad"

" B) Las de auditoria, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen duración superior" 3

De esta clasificación se desprende que se pueden hacer visitas de comprobación específicas para revisar si se ha cumplido con un determinado impuesto, o bien las de auditoria, que buscan revisar si se ha dado cumplimiento en forma total con las obligaciones fiscales.

La autoridad facultada para realizar estas actividades fiscalizadoras es la Secretaria de Hacienda y Credito Público, que encuentran su fundamento constitucional en el artículo 16 Constitucional, y están regulados por los títulos 42 y subsecuentes del Código Fiscal de la Federación.

Otros de los medios de control por parte de la autoridad son los que se encuentran en el Código Fiscal, en el que se faculta a las autoridades hacendarias para solicitar informes, datos o documentos a fin de que mediante los sistemas de cómputo o visitas que se hagan se cercioren de las operaciones de un contribuyente a otro.

En la solicitud que haga la autoridad debe establecer que documentos o informes solicitan y los

3.-De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1985, página 723

documentos requeridos.

Estas disposiciones tienen gran relevancia, ya que es mediante éste procedimiento que se pueden cruzar las contabilidades entre proveedores y consumidores, a fin de verificar y comprobar sus obligaciones fiscales. En éste artículo encontramos los requisitos para que la autoridad solicite los datos a terceros, responsables solidarios, proveedores o consumidores; tiene como fin el allegarse de la información necesaria para comprobar la contabilidad del contribuyente.

De acuerdo al artículo 51 del Código Fiscal y como producto de estas compulsas a terceros la autoridad puede detectar omisiones a las obligaciones fiscales; en tal caso deberá proceder a determinar las contribuciones mediante la resolución, así como las infracciones y los posibles delitos cometidos.

Estas disposiciones siguen los lineamientos de los principios constitucionales en cuestión, los requisitos de forma se encuentran consagrados como una garantía del particular sobre la exacta observación de la autoridad y cuyo incumplimiento o falta de formalidad nos lleva a la nulidad del acto dictado por la autoridad.

3.2 EL CASTIGO POR EL INCUMPLIMIENTO AL MANDATO LEGAL

El Derecho Fiscal se encuentra conformado por normas jurídicas que imponen al sujeto pasivo diversas obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. El cumplimiento de esas obligaciones es necesario para que el Estado pueda realizar sus actividades, sin embargo, no todas las obligaciones contenidas en las normas jurídicas son cumplidas, por lo que es necesario que el Estado imponga un correctivo al individuo que incumple con ellas.

En la vida diaria no todas las obligaciones sustantivas y formales se cumplen, generando con ello una conducta contraria a lo establecido en la norma jurídica. En el momento en que el sujeto pasivo no cumple con sus obligaciones fiscales genera lo que se conoce como hecho ilícito o ilícito tributario. El ilícito pueda tipificarse como infracción o como delito. Y estas conductas contrarias a Derecho obligan a que el Estado imponga una sanción al infractor y así restaurar el orden jurídico.

El ilícito fiscal es definido por De la Garza como "cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario" 4

4.-De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1985, página 861

El incumplimiento de la norma jurídica en términos generales es conocido como infracción la que es definida por el Dr. Luis Humberto Delgadillo como "toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario" 5

Por su parte Rodríguez Lobato define a la infracción como " todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley" 6

Ante el incumplimiento del sujeto pasivo el Estado actúa a fin de restaurar el orden jurídico violado, con lo que podemos concluir que infracción es la acción u omisión que realiza el sujeto pasivo y que tiene como consecuencia la aplicación de una sanción por parte del Estado.

El Código Fiscal de la Federación vigente omite señalar en qué consiste la infracción, sin embargo en el Código Aduanero de 1952 sí se establecía el concepto de infracción en el artículo 5532 y que lo definía de la siguiente manera; "infracción es toda violación a un precepto de este Código, consistente en dejar de hacer lo que manda o en hacer lo que prohíbe".

Otra de las conductas que tipifican el ilícito

5.-Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 1990, página 171

6.-Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, México, Editorial Harla, 1983, página 184

fiscal es el delito. Nuestra legislación tributaria es omisa en señalar el concepto de delito, sin embargo, y de acuerdo a la formula establecida en el artículo 52 del Código Fiscal podemos aplicar supletoriamente el Código Penal para el Distrito Federal con aplicación en toda la Federación que establece que " Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales "

Sin embargo, no obstante que en el Código Fiscal de la Federación no se establecen los conceptos de infracción y delito, sí se encuentran debidamente establecidas las conductas que los generan.

Una vez que se realiza en la realidad la acción u omisión que viola la norma jurídica es necesario que el Estado actúe e imponga la sanción correspondiente al infractor.

Esta conducta que realiza el Estado a fin de restaurar el orden jurídico es lo que conocemos con el nombre de sanción.

La sanción es la " consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado " 7

7.-García Máynes Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, México, Editorial Porrúa, 1980, página 295

Claude de Pasquier define a la sanción como " la consecuencia establecida por el Derecho a la violación de una regla jurídica ; constituye una "reacción", es decir, en general un acontecimiento desfavorable al autor de la violación " 8

En esta definición se incorpora el carácter desfavorable al infractor, es decir, la sanción se entiende como algo en contra del infractor, buscando con esto que la norma jurídica sea cumplida.

El Estado, por medio de la sanción, pretende restablecer el orden jurídico violado . En algunas ocasiones la sanción busca el cumplimiento de la obligación violada, lo que realiza a través del cumplimiento forzoso. En ciertos casos no es posible el cumplimiento forzoso, ni volver las cosas al estado en que se encontraban, motivo por el cual se exige al infractor una prestación equivalente o una indemnización; para de esta manera reparar los daños y perjuicios ocasionados. También existen casos en que el Derecho no se puede restablecer, por lo que es necesario que se aplique una pena para evitar que se realicen esas conductas. La sanción es la consecuencia jurídica que el Estado ha señalado en el orden jurídico para el caso de que se incumpla la norma jurídica.

8.-Claude de Pasquier, Introducción a la Teoría General del Derecho y la Filosofía Jurídica, Lima 1950,página 125

García Máynes clasifica a las sanciones atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, y opina que se pueden dar dos hipótesis :

a) La de coincidencia, que establece que la sanción es igual o coincide con la obligación infringida, es decir, nos encontramos con el cumplimiento forzoso.

b) La de no coincidencia, y explica que a través de la sanción no es posible obtener la observancia de la obligación sin embargo se da la posibilidad de que el infractor realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar, es lo que se conoce como la indemnización por daños o perjuicios.

Sin embargo García Máynes explica que no son las únicas sanciones que pueden darse, ya que existen casos en que no es posible realizar el cumplimiento forzoso a través de la sanción, ni tampoco se obtiene la indemnización, ya que explica que hay violaciones a las normas jurídicas que tienen tal gravedad que es necesario imponer al infractor un CASTIGO, que es la tercera forma sancionadora.

Explica que estas son las sanciones simples que se pueden dar, pero que también es posible que se den las

sanciones mixtas, que es la combinación de las simples, y establece que pueden ser las siguientes:

- 1.-cumplimiento + indemnización
- 2.-cumplimiento + castigo
- 3.-indemnización + castigo
- 4.-cumplimiento + indemnización + castigo

Estas combinaciones se pueden dar en razón de la gravedad de la infracción o el delito. En materia tributaria es posible que se den estas situaciones, tal es el caso de los recargos generados por el incumplimiento oportuno, así como la actualización o la indemnización del 20% cuando se cubren con cheque y este no es pagado oportunamente.

Es conveniente precisar que aunque en la Teoría general si son consideradas como sanciones en materia tributaria no han sido consideradas de esta manera tal es el caso de la opinión que da la Dra. Lomeli Cerezo quien considera como unica sanción la pena la cual puede tener dos aspectos uno personal y otro patrimonial.

Carneluti clasifica a la sanción de acuerdo al propósito que persiguen y explica que pueden ser dos las hipótesis:

a) La restitución, este tipo de sanción pretende satisfacer al titular del interés jurídico violado y consiste en remover la violación, es decir, volver las cosas al estado en que se encontraban.

b) La pena, esta sanción tiene un fin aflictivo respecto al infractor e impone un castigo por la violación producida.

Explica Carneluti que hay casos en que es posible remover la violación, en cuyo caso la sanción misma tiene por objeto restaurar el orden jurídico; explica que hay casos en que no es posible volver las cosas al estado en que se encontraban, por lo que es procedente aplicar un castigo al infractor por haber violado la norma.

Explica también que existen sanciones intermedias, como el resarcimiento, sin embargo, este tipo de sanciones se encuentran dentro de la clasificación de las sanciones de restitución.

Por su parte, Lomeli Cerezo, siguiendo a Carneluti, considera que existen dos tipos de sanción:

a) Las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución y que tienen por objeto el que la violación sea removida.

b) Las sanciones que tienen un propósito aflictivo o represivo que se aplican porque la violación se ha producido y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor. 9

Las clasificaciones a que hemos hecho referencia parten de una Teoría General del Derecho, sin embargo, las sanciones van tomando matices particulares dependiendo de la rama del Derecho que se trate.

En materia tributaria sólo son consideradas como sanciones las aflictivas. Tal es el caso de la definición de sanción que nos da la Dra. Lomelí Cerezo " adoptamos el concepto de sanción en sentido estricto, es decir, consideramos como sanciones propiamente dichas sólo a las de tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar violaciones cometidas sin perseguir un fin de restitución o satisfacción del interés protegido por la norma." 10

Por su parte, Margain Manatou explica que en el " Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el causante cumpla puntualmente sus obligaciones

9.-Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, México, Editorial Porrúa, 1979, página 18

10.-Lomelí Cerezo Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, México, Editorial Continental, 1961, página 63.

fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado" 11

En materia tributaria la sanción tiene un carácter de prevención general, es decir, que pretende imponer el castigo a fin de fomentar en los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones; se toma como un aviso a la población de contribuyentes y pretende por otro lado, mediante el castigo que el contribuyente cumpla con sus obligaciones.

En la clasificación de las sanciones vimos que con la sanción se podía obligar al infractor a que cumpliera la obligación, sin embargo, en materia tributaria no es necesario imponer la sanción para que se cumpla la obligación, ya que el Estado cuenta con la facultad económico-coactiva que le permite hacer efectiva la obligación, por lo tanto, la sanción no persigue ese fin, sino que busca provocar en el contribuyente el cumplimiento voluntario.

El Código Fiscal, en su título IV, establece las infracciones y delitos fiscales, así como las sanciones aplicables a cada caso, así como las reglas para el ejercicio

11.- Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, UASLP, 1966 página 233

del poder sancionador , del cual nos ocuparemos mas adelante.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales, genera las siguientes consecuencias, que aunque en la doctrina y la Legislación no tienen el carácter de sanciones, tienen efectos en el sujeto pasivo:

- a) cumplimiento forzoso
- b) indemnización

a) El cumplimiento forzoso es una consecuencia que se da por el incumplimiento de las obligaciones; este se realiza a través de la facultad economico-coactiva, que consiste en la facultad que tiene la Administración para hacer efectivo el crédito fiscal sin necesidad de acudir ante una autoridad jurisdiccional. Esta facultad se funda en la necesidad que tiene el Estado para allegarse de recursos en el menor tiempo posible , ya que si tuviera que acudir ante un tribunal a hacer efectivos sus derechos perdería mucho tiempo y los recursos no serían ingresados a la Hacienda Pública en el momento en que se necesitan. Esta consecuencia no es considerada como una sanción y se encuentra regulada en el artículo 145 del Código Fiscal.

b) La indemnización es la consecuencia que genera el incumplimiento de la obligación fiscal , esta se encuentra establecida en el artículo 21 del Código Fiscal de la

Federación y establece que para el caso de que no se cubran oportunamente las contribuciones deberán ser pagados los recargos por concepto de indemnización. Otro caso es el contemplado para el caso en que se paguen contribuciones con cheque y este no sea pagado a su presentación, generando el cobro del 20% del cheque en concepto de indemnización.

Por último, en materia tributaria el castigo es la única sanción que reconoce el Código Fiscal, ya que ni el cumplimiento forzoso ni la indemnización son considerados en materia tributaria como sanciones, no obstante que en otras ramas del derecho sí tienen ese carácter.

Podemos concluir que la sanción en materia tributaria tiene dos aspectos; el personal, que consiste en la privación de la libertad, y el patrimonial, que consiste en la multa. Sin embargo, como una misma conducta puede tener el carácter de infracción y de delito, es sancionada por dos autoridades, la administrativa y la judicial, de este problema nos ocuparemos más adelante.

3.3 EL EJERCICIO DE LA FACULTAD SANCIONADORA.

Como hemos visto, el Estado tiene la facultad de imponer contribuciones a los particulares, la cual se ejerce a través del Poder Legislativo creando así las normas jurídicas que van a regular las relaciones tributarias.

Sin embargo, en la realidad no todas las obligaciones son cumplidas, por lo que es necesario que el Estado, a través de la Administración Pública busque el cumplimiento de estas obligaciones. El mecanismo por medio del cual el Poder Administrativo busca el cumplimiento de las obligaciones fiscales es la potestad sancionadora.

La potestad sancionadora la podemos definir como la facultad que tiene el Estado para imponer las sanciones establecidas en la ley y que son la consecuencia jurídica del incumplimiento de la norma. La Dra. Lomeli Cerezo la define como " la facultad de castigar las trasgresiones que no constituyen delitos" 12

La definición que da la Dra. Lomeli engloba únicamente a las infracciones fiscales, dejando fuera a los delitos ya que como hemos visto, y de acuerdo al artículo 21 de nuestra Constitución Política, es la autoridad judicial

12.-Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, México, Editorial Porrúa, 1979, página 31.

quien tiene facultades para imponer las penas.

La Administración Pública necesita de esta facultad, la cual encuentra su fundamento en la necesidad que tiene de poder buscar el cumplimiento de la obligación fiscal sin la necesidad de la participación del poder judicial para poder hacer válidas sus resoluciones.

Garrido Falla encuentra el fundamento de esta facultad sancionadora al exponer que "Hay que reconocer que en cada caso que se han atribuido a la Administración facultades sancionadoras, el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino de acuerdo con un criterio que evidencia el nexo común que une todos estos supuestos. Y en la materia que se trata este nexo no puede ser otro que el hecho de que la sanción se imponga precisamente para reprimir trasgresiones que se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido previamente encomendado a la Administración como un poder jurídico (y en tal sentido auto-suficiente) postula esta potestad sancionadora. Su fundamento es paralelo al que justifica la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos: ni la Administración tiene que recurrir a los tribunales civiles ordinarios, ni tampoco a los tribunales de la jurisdicción penal" 13

13.-Garrido Falla Fernando, Los Medios de Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas, Revista de la Administración Pública, Madrid, Año X número 28 página 37

Manzini justifica el Poder Sancionador de la siguiente manera: "Las manifestaciones legítimas de voluntad de la Administración son necesariamente obligatorias para los súbditos, porque emanan de la voluntad jurídicamente superior, ya se exprese la misma con la norma de derecho (reglamentos, etc.) o con el acto administrativo... El concepto de obligatoriedad jurídica implica el de sanción, y por eso el cumplimiento del deber jurídico respecto de la Administración Pública viene asegurado o mediante la potestad de coerción directa, o con efectos jurídicos sancionatorios"¹⁴

Zanobini explica que el fundamento de la Administración Pública lo encontramos en el carácter ejecutivo de los actos administrativos, en los cuales al imponer restricciones a los particulares estos pueden realizarse por los órganos de la administración pública, aún contra la voluntad de los particulares, es decir, que si los particulares no cumplen de manera voluntaria sus obligaciones existe la posibilidad de la Administración Pública de realizarlo por medio de la coerción.

De las opiniones que hemos expuesto se justifica la necesidad que tiene la Administración de buscar el cumplimiento de sus pretensiones , y de ahí que tenga la

14.-Manzini Vicente, Tratado de Derecho Penal, Traducción de la edición italiana de 1941 EDIAR, Buenos Aires, 1948. Primera Parte, Teorías Generales, Vol. 1 página 142

facultad esencial para imponer las sanciones por las acciones u omisiones que se hagan de las normas tributarias, sin la necesidad de que intervengan otros poderes, ya que de lo contrario se paralizaría y entorpecería la ejecución de los actos administrativos.

La facultad sancionadora es una facultad inherente de la Administración Pública, sin embargo, sobre su fundamento constitucional se han hecho algunas teorías, unos pretenden limitar la facultad sancionadora a las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, es decir, sólo los expedidos por la autoridad municipal y otra corriente que fundamenta la constitucionalidad sancionadora de manera amplia, en la que se encuentra la facultad en materia tributaria.

Al respecto Servando J. Garza establece que la facultad sancionadora sólo se refiere a los reglamentos gubernativos y de policía y explica " Los términos del precepto (Art 21) en la Constitución de 1857, eran más rigurosos ... En todo caso, su contenido es claro de negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer " penas ". Su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando la competencia para su aplicación a las autoridades administrativas. La claridad del artículo constitucional destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código

Fiscal o en las leyes especiales, son sanciones (penas), por su carácter penal (represivo y no reparatorio del derecho violado) carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas . El artículo 212 sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policia y buen gobierno. Pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean reglamentos de policia y buen gobierno " 15

Por su parte, Gabino Fraga considera que encuentra su fundamento constitucional en el artículo 21 de nuestra Constitución, el cual debe ser analizado con otros artículos, en los cuales no se ha limitado o restringido esta actividad, por lo que es necesario analizar los artículos 22 y 89 fracción I.

El Lic. Abel Ramos Flores argumenta que " las leyes administrativas, o sean aquéllas cuya aplicación corresponde a los diferentes organos de la administración según su materia, constituyen normas de orden público, limitan la actuación de los individuos en sus relaciones económico-jurídicas y contienen penas que se aplican a las personas físicas o morales , que infrinjan sus disposiciones. Estas leyes administrativas son expedidas por el Congreso de la Unión quien propiamente es el que ha establecido el 15.-Garza J Servando, Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Cultura 1949 página 143

castigo para los infractores. La fracción I del artículo 89 de la Constitución faculta al Ejecutivo para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, implicando la expedición de los reglamentos del Poder Ejecutivo, a fin de facilitar su aplicación y ejecución por el mismo Poder." 16

Concluye que es el poder administrativo quien tiene la facultad de cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones y en caso de incumplimiento aplicar las sanciones correspondientes.

La Dra. Lomelí Cerezo fundamenta la constitucionalidad de esta facultad al hacer un análisis e interpretación del artículo 21 constitucional en relación con el de 1857, y explica que si bien el artículo 21 en la Constitución de 1917 es deficiente en cuanto a su redacción, este debe ser interpretado dentro del contexto doctrinario de la época.

El artículo 21 en la Constitución de 1857 establecía:

"La aplicación de las penas, propiamente tales, es exclusiva de la autoridad judicial. La política y administrativa sólo podrá imponer, como corrección, hasta quinientos pesos de multa o hasta un mes de reclusión, en los casos y modos que expresamente determine la ley"

16.-Ramos Flores Abel, Facultad Sancionadora de la Administración y el Artículo 21 Constitucional, Tesis para obtener el título de licenciado en Derecho, México, UNAM, página 77

La Dra. Lomeli hace un análisis a diversas disposiciones de la Ordenanza de Aduanas de 1891, de la Ley del Impuesto General del Timbre de 1893, de la Ley de impuestos en el Distrito Federal de 1896 en la que se establecía la facultad sancionadora sobre las violaciones a las leyes administrativas y explica que se debe dar ese mismo carácter al artículo constitucional vigente, el cual debe "interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la misma Ley fundamental, entre los que se encuentra la fracción I del artículo 89, que confiere al Presidente de la República la facultad de "promulgar y ejecutar leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia " 17

" Dentro de la facultad que para ejecutar leyes concede a la autoridad administrativa el artículo 89, fracción I, de la vigente Constitución, esta la de emplear los medios coactivos necesarios a tal fin. Y recordemos que entre estos, se encuentra la aplicación de sanciones que obran indirectamente para asegurar la ejecución o cumplimientos de las obligaciones consignadas en las leyes . Por tanto, si el Poder administrativo esta facultado por el citado precepto constitucional para ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión , y si en ellas se

17.-Tena Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1955, página 464

establecen sanciones que la propia autoridad gubernativa debe aplicar cuando se cometan violaciones que no constituyan delitos, resulta incongruente interpretar el artículo 21 constitucional en el sentido de que sólo autoriza a la Administración para castigar las infracciones de los reglamentos de policía y buen gobierno, entendiéndose por estos los de carácter municipal" 18

Otro argumento que expresa la Dra. Lomeli es en el sentido de que en el artículo 22 de la Constitución se establece esta facultad sancionadora al no considerar confiscación la aplicación de bienes para el pago de impuestos.

Con lo anterior podemos concluir que efectivamente la facultad sancionadora encuentra su fundamento en el artículo 21 de nuestra Constitución, el cual debe ser interpretado de acuerdo a la doctrina y ordenamientos legales de la época en la que no se trató de limitar esta facultad, así como en el artículo 89, fracción I, y 22 de nuestra Constitución.

Una vez precisado cuál es el la justificación de la potestad sancionadora, así como su fundamento

18.-Lomeli Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, México, Editorial Porrúa, 1979, página 41

constitucional, pasaremos al ejercicio de la facultad sancionadora.

A fin de que la administración imponga al infractor la sanción correspondiente, es necesario que exista una norma jurídica en la que se establezca de manera clara y precisa la conducta a que esta obligado el particular, así como la sanción en el caso de su incumplimiento.

Por tal motivo "será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concrete en el mundo fáctico los supuestos que la norma jurídica señale, para que una conducta se considere como infracción "19

Como hemos visto, en toda norma jurídica se establece la conducta y la sanción para el caso de su incumplimiento, por tal motivo cuando un contribuyente o tercero realiza una acción u omisión se encuadra dentro de la hipótesis normativa que la ley estableció y nace la facultad de la autoridad para imponer la sanción respectiva; sin embargo, como veremos más adelante, la autoridad no tiene una facultad omnímoda para imponer las sanciones, sino que debe

19.-Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 1990 página 176

tomar en consideración algunos elementos que le permitan emitir una sanción justa.

La autoridad debe imponer las sanciones cerciorándose que efectivamente cumplió con los elementos establecidos en la norma.

" El Procedimiento administrativo sancionador se divide en dos grandes fases:

La primera consiste en que la autoridad administrativa debe identificar el presupuesto o hipótesis punible, esto es, la norma o normas legales que prevén una conducta que tiene carácter de contravención o falta, hecho lo anterior, la autoridad debe proceder a identificar el hecho real, la conducta humana que en el nivel fenoménico se ha producido en un momento y lugar determinados, cuyo autor es una persona, y que consiste en determinados hechos concretos de acción o de omisión, los cuales deben encuadrar exactamente en la hipótesis legal previamente identificada.

La segunda fase, es la de ejercer el poder sancionador, imponiendo la pena que establezca la ley para el hecho concreto en cuestión, mediante la producción de una resolución administrativa que debe serle comunicada al infractor para que la combata o para que la cumpla, según le

resulte adecuado" 20.

El procedimiento administrativo sancionador se inicia con la identificación del presupuesto que establece la norma y haciendo una comparación real con la conducta u omisión que realizó el presunto infractor a fin de cerciorarse de que se encuadra dentro de la conducta punible se pase a la segunda fase, en la que encontramos el ejercicio de la facultad sancionadora, el cual culmina al dictar la resolución correspondiente en que se imponga la sanción.

La facultad es ejercida por el Ejecutivo y la realiza a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, autoridades administradoras y recaudadoras.

Los sujetos responsables de las infracciones son los contribuyentes, terceros, funcionarios y empleados públicos, en términos del Código Fiscal de la Federación.

Los sujetos responsables cuentan con sus garantías individuales, motivo por el cual el ejercicio de la facultad sancionadora está limitada por las garantías individuales, las que podemos resumir de la siguiente manera: está prohibido que se aplique una ley de manera

20.-De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1985, página 934

retroactiva en perjuicio de persona alguna , esto quiere decir que no se puede aplicar una sanción por una conducta que se haya realizado antes de la promulgación de la nueva ley.

El ejercicio de esta actividad debe dar cabal cumplimiento a la garantía de audiencia y de legalidad, que consisten en que antes de aplicar una sanción es necesario que se permita al presunto infractor su defensa, así como aportar los medios de prueba; este procedimiento debe contener las formalidades esenciales a que se refiere el artículo 14 constitucional y que podemos resumir en que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, que se permita la posibilidad de defensa, que se informe de las consecuencias que generaría en caso de que se pruebe la infracción y que se emita la resolución correspondiente imponiendo la fracción que proceda.

La autoridad, antes de imponer la sanción respectiva, debe analizar el acto o conducta realizado por el presunto infractor, a fin de cerciorarse y comprobar que esa conducta se encuentra dentro de la hipótesis establecida por la ley y que tiene como consecuencia la aplicación de una sanción.

Una vez que se ha identificado la conducta establecida en la norma jurídica se impone la sanción correspondiente, la cual debe ser dictada mediante un acto administrativo en el que se contenga la fundamentación y

motivación a que se refiere el artículo 16 constitucional y retomado en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación. La fundamentación consiste en que el acto debe estar basado en una norma jurídica, y no sólo con la simple transcripción o mención de los artículos correspondientes, sino que la situación concreta se encuentre dentro de esos preceptos legales.

La motivación consiste en que los actos, circunstancias y modalidades de la conducta realizada por el infractor encuadren dentro de la norma establecida por la ley, ya que si la conducta no corresponde al caso concreto no estará debidamente motivado el acto, es decir, deben estar establecidos los motivos que dieron lugar a que la autoridad imponga la sanción, expresando los razonamientos que la llevaron a cerciorarse de que la conducta encuadra dentro de los preceptos de la norma.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que "si se omite expresar en qué consistieron los hechos que estimó infractores y los motivos y razones por los que las disposiciones legales en cita son aplicables al caso, debe decirse que no fundó ni motivó la causa Legal del Procedimiento" 21

21.-Semanario Judicial de la Federación, 5a época, Tomo LXXIII, página 3583

Otro límite a esta facultad es la consagrada en el artículo 22 de nuestra Constitución, en la que se prohíbe la multa excesiva ya que en la imposición de una sanción es importante que se valore la gravedad, las características del infractor, así como los límites que establece la norma misma. Toda infracción tiene como consecuencia una sanción que en nuestro Código Fiscal es una multa o arresto, en el caso de la multa se establece un mínimo y un máximo; en este caso, la autoridad deberá valorar las características de la infracción así como del infractor, es decir, la autoridad sancionadora, en el momento de dictar la resolución por medio de la cual se imponga una sanción, debe tomar en consideración los agravantes que pudieran existir, así como la capacidad económica del infractor para que la multa sea lo más justa y con apego a la norma que lo sanciona.

La conducta realizada por el infractor debe ser estricta a lo ordenado por la norma jurídica, ya que no es posible que se aplique una sanción si no se encuadra estrictamente dentro de la hipótesis legal.

Las infracciones fiscales, así como sus sanciones se encuentran contempladas en el título IV del Código Fiscal de la Federación, las cuales analizaremos en el siguiente capítulo.

4.- EL ILICITO FISCAL

4.1- LA INFRACCION FISCAL

El incumplimiento de las obligaciones fiscales genera lo que se conoce como ilícito tributario. Es conveniente recordar que tanto las obligaciones formales o materiales deben de ser cumplidas ya que su incumplimiento genera una infracción a la cual se aplica la sanción correspondiente.

El ilícito tributario puede adoptar dos especies, que son la infracción y el delito.

Sainz de Bujanda define a la infracción como la "conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración" 1

De la lectura de esta definición se desprenden los elementos de la infracción que son: conducta, tipicidad, antijuricidad y culpabilidad.

1.-Sainz de Bujanda Fernando, "En Torno a la Naturaleza de la Actividad Financiera", Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1966, Tomo II página 312.

Por su parte García Domínguez define a la infracción como " una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración." 2

De las anteriores definiciones podemos concluir que para que exista una infracción es necesario que exista una obligación fiscal, ya sea sustantiva o formal, que la acción u omisión realizada por el sujeto pasivo constituya el incumplimiento de la obligación y que esté debidamente establecida en la ley como una conducta indebida, así como la sanción aplicable por el incumplimiento de la obligación.

La conducta humana que genera el incumplimiento de una obligación sustantiva o formal puede ser una acción u omisión.

La acción se da cuando el sujeto pasivo realiza una conducta que está prohibida en la ley produciendo así la infracción fiscal.

2.-García Domínguez Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, Cardenas Editor, 1982, página 73

La omisión también genera consecuencias jurídicas, como en el caso en que el sujeto pasivo este obligado a realizar determinada conducta y no la realice, generando así el incumplimiento, es decir, que existen obligaciones en las cuales se espera que el sujeto pasivo realice esa conducta y en caso contrario se genera el incumplimiento que constituye la infracción.

García Domínguez define a la conducta como "la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que espera deja sin modificar ese mundo externo cuya mutación se aguarda" 3

Cuando mencionamos la importancia, tanto de las obligaciones sustantivas como formales, vimos que si bien el Estado necesita de los recursos monetarios para realizar su actividad, también ha establecido diversas obligaciones formales que le permiten mantener un control de los contribuyentes , a fin de que informen a las oficinas los datos, operaciones , actividades o en fin, todos los movimientos necesarios de su actividad que permitan controlarla; ahora bien, al analizar el ilícito fiscal y entrar en el campo de las infracciones fiscales podemos

3.-García Domínguez Miguel Angel, Teoría de la infracción Fiscal, México, Cardenas Editor, 1982, página 110

apreciar de manera clara que la actividad del Estado se realiza en un prisma bastante amplio y que aún el incumplimiento de una obligación formal tiene como consecuencia la sanción respectiva, ya que de ésta manera se obliga a los contribuyentes a que proporcionen datos fidedignos que permitan el control integral del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que podemos concluir que las infracciones fiscales se generan por el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o sustantivas.

Sin embargo, no todos los incumplimientos a las obligaciones fiscales generan infracciones o delitos, ya que se encuentran establecidas en el Código Fiscal las excepciones, como son la causa de fuerza mayor o caso fortuito. Una excepción de gran relevancia es la que establece el artículo 73 que señala que no se aplicará sanción cuando el infractor realice el cumplimiento de manera espontánea de la obligación omitida. Esta disposición es de gran importancia ya que permite que el contribuyente regularice su situación frente al Estado, para el caso que por algún olvido, omisión o negligencia no se hayan cubierto oportunamente sus obligaciones, existiendo la posibilidad de que se realice su cumplimiento sin la aplicación de la multa correspondiente.

La tipicidad es un elemento más de la infracción y se refiere a que la conducta, ya sea una acción u omisión debe encontrarse debidamente descrita en la norma jurídica, es decir, que la conducta que realice el infractor se encuentre dentro de la norma que describe la infracción. En consecuencia "sólo será infracción fiscal la conducta que encaje en el tipo; por tanto, ninguna conducta será infracción fiscal aún cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, sino está prevista en la ley fiscal como típica" 4

El Tipo es la descripción que hace el Poder Legislativo en las normas jurídicas y la tipicidad es la conducta que se encuadra dentro del tipo y que constituye un incumplimiento de la obligación.

La tipicidad es de gran importancia como elemento integrante de la infracción o Delito ya que retoma el aforismo jurídico de "nullum poena sine lege" y que ha sido incorporado en nuestras garantías individuales. De acuerdo a nuestra Constitución en el artículo 73 fracción XXI sólo puede crearse por ley a través del Congreso el Tipo de infracción o Delito, así como fijar las sanciones o penas respectivas.

4.-García Domínguez Miguel Angel, Teoría de la infracción Fiscal, México, Cardenas Editor, página 130

Por lo que podemos concluir que para que exista la infracción fiscal o delito es necesario que el incumplimiento esté debidamente tipificado en la norma jurídica, ya que en caso contrario no se estará frente a una infracción.

La Antijuricidad es una expresión que denota la desaprobación, es decir, lo antijurídico es lo contrario al Derecho. El legislador establece las obligaciones fiscales determinando la conducta contraria al derecho, naciendo así la conducta antijurídica, entonces una conducta antijurídica será aquella que este en contra del orden jurídico. La antijuricidad es una valoración subjetiva de la conducta, la cual ha sido previamente descrita por el legislador.

Jiménez de Asúa establece que la "antijuricidad, además de ser una conducta que contradice objetivamente a las normas jurídicas, es también una lesión a las normas jurídicas de valoración" 5

"La Imputabilidad es un conjunto de condiciones mínimas de desarrollo, madurez y normalidad o equilibrio psicológico, que implica capacidad para responder de una conducta ilícita. En éste sentido será imputable todo aquel que sea apto e idóneo para observar una conducta que responda

5.-Jiménez de Asúa Luis, Tratado de Derecho Penal. Buenos Aires, Editorial Losada, Tomo III, página 952

a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias para desarrollar socialmente una conducta" 6

La imputabilidad es entonces la capacidad que tiene el sujeto activo para ser responsable de una infracción fiscal. La imputabilidad es una característica de madurez en el sujeto activo que le permite ser responsable de su conducta, por tal motivo será inimputable aquella persona que no tenga la capacidad mínima de desarrollo, madurez, normalidad psicológica, es decir, un ser inimputable es aquella persona que tiene impedidas sus facultades o se encuentra falto de madurez, como ejemplo tenemos al menor de edad, a los sujetos que se encuentran en estado de inconsciencia por empleo de sustancias tóxicas, embriaguez o trastornos mentales.

La culpabilidad es una característica de la infracción y del delito, para valorar la conducta a fin de determinar la gravedad de la conducta infractora.

" La culpabilidad es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible a la que le liga un nexo

6.-Carranca y Trujillo Raúl, Derecho Penal Mexicano, Parte General México, Editorial Porrúa, 1980, Tomo I página 414.

psicológico motivado y que con su comportamiento pretendía un fin, cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a las normas" 7

La culpabilidad es el parámetro o grado de reproche que permite ver la gravedad de la conducta, es una valoración subjetiva que permite valorar los agravantes o atenuantes que pudo tener el infractor, dependiendo de ésta valoración se puede obtener una mayor o menor culpabilidad que da origen a una mayor o menor pena. " la culpabilidad es uno de los caracteres de la infracción fiscal y, por ello, sin culpabilidad no es válido imponer sanciones fiscales; esto es, no es posible admitir que pueda existir infracción fiscal sin dolo o sin culpa" 8

La culpabilidad es la medida de intención o negligencia del infractor, al incumplir con sus obligaciones, y la cual puede tomar dos matices, el Dolo o la Culpa.

" Sólo es dable sancionar las infracciones fiscales cuando pueda formularse reproche por haber actuado contra el Derecho, sin que la pena pueda traspasar la medida de la

7.-Jiménez de Asúa Luis, tratado de Derecho Penal, Buenos Aires, Editorial Losada, página 92.

8.-García Domínguez Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, México, Cardenas Editor, 1982, página 201

culpabilidad, esto es, debe darse una equivalencia entre ambas" 9

"La culpabilidad se gradúa, no sólo conforme a las especies que la integran, sino de acuerdo a los motivos y a la personalidad del infractor. Por eso, las llamadas circunstancias, agravantes, o atenuantes son causas de más o de menos en la culpabilidad, que se reflejan a su vez en la pena, la que es consecuencia de la consecuencial responsabilidad que tiene como presupuesto la culpabilidad. A mayor o menor deber, a mayor o menor exigibilidad, corresponde culpabilidad mayor o menor, y por ende más o menos pena ; si esta se modifica, se agrava o se atenúa, por la ley o por el órgano administrativo, es porque la culpabilidad aumenta o disminuye" 10

"El Dolo y la Culpa son especies de la culpabilidad, la intención y la negligencia son especies del psicologismo del acto concreto, y en ellas debe empezar por recaer el juicio para el reproche; esto implica que el Dolo y la Culpa son especies resultantes del enjuiciamiento para la reprobación" 11

9.-García Domínguez Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, México, Cardenas Editor, 1982, página 203.

10.-Jiménez de Asúa, op. cit. Tomo VII página 336.

11.-Jiménez de Asúa Luis, op. cit. tomo VII página 417

La conducta del infractor es valorada realizando un juicio a fin de determinar el grado de reprochabilidad que existe al infractor para determinar si su conducta es culposa o dolosa.

El "Dolo es la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre manifestaciones de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su no mutación, con consecuencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto, o de omitir la acción debida, y con la representación del resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere , o se consiente."¹²

El dolo es una de las especies de la culpabilidad con la cual se califica la conducta del infractor, al estar enterado de que su conducta es típica, antijurídica y no obstante realiza la conducta con el fin de obtener el resultado, es decir, que el infractor está consciente de que es una conducta contraria al derecho y sabe del resultado que va a producirse y no obstante eso realiza la conducta; el dolo entonces consiste en querer el resultado.

12.-Jiménez de Asúa Luis, op.cit. tomo VII página 417.

La Culpa es la otra especie de la culpabilidad y "es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente causa un efecto dañoso." 13

La culpa se da cuando el contribuyente pudo prever la consecuencia del incumplimiento de la obligación pero por descuido, falta de oportunidad o negligencia no cumplió con la obligación, realizando así la conducta típica, la cual al ser valorada por el elemento subjetivo se le da el carácter de culposo.

Una vez que se ha realizado la conducta típica, antijurídica por un sujeto imputable y el cual ha sido declarado culpable, el infractor tiene que responder por la infracción cometida, es decir, una vez que se realiza el incumplimiento de un deber fiscal se aplica una sanción que es su consecuencia jurídica.

" El concepto de responsabilidad fiscal-penal tiene el contenido de deber sufrir las consecuencias cuando el infractor, que conoce y acepta tales consecuencias, ha sido comunicado por la ley con determinadas sanciones y a pesar de ello comete la infracción fiscal realizando una conducta

13.-García Domínguez Miguel Ángel, op. cit. página 247.

contraria o diversa de la establecida en la norma que fija la obligación" 14

La responsabilidad fiscal-penal es la consecuencia de la infracción fiscal "Al hablar de la responsabilidad fiscal-penal puede hacerse una distinción entre responsabilidad relativa a la pena y la responsabilidad relativa a la reparación del daño, porque en cuanto a la responsabilidad por la infracción fiscal, es decir, por el acto típicamente antijurídico y culpable, se diversifican en dos sus consecuencias jurídicas; una que implica que se debe de recibir una pena como retribución por el hecho punible culpablemente perpetrado; y por la otra que importa la indemnización que se debe abonar para reparar los daños y perjuicios producidos por la infracción fiscal". 15

Con lo que podemos concluir que una vez que una persona realiza una conducta típica, antijurídica y se le declara culpable en cualquiera de sus especies es responsable de reparar el daño y responsable de la sanción punitiva, es decir, en materia fiscal la responsabilidad se traduce en el cumplimiento forzoso de la obligación, independiente de la reparación del daño y la imposición de la pena correspondiente.

14.-García Domínguez Miguel Angel, op.cit. página 317.

15.-Jiménez de Asúa Luis, op. cit. Tomo V p. 87

Lomelí Cerezo considera que la responsabilidad por infracción fiscal tiene las siguientes características:

1.-Para que exista dicha responsabilidad debe haber violación de una norma de Derecho Tributario.

2.-La violación tiene siempre un carácter de Derecho Público, aunque no se produzca un daño concreto para el Fisco, porque la norma violada es de Derecho Público y su trasgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidad e interés público, fundamentalmente que el estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

3.-La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, o sea el pago de los impuestos o derechos y los recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena, multa, clausura, suspensión de actividades, etc.

4.-Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.

5.-En principio la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad,

derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas" 16

Con lo que podemos concluir que la responsabilidad deriva de un hecho ilícito, la infracción se da aún cuando no se haya producido un daño concreto. La responsabilidad es personal por las infracciones fiscales de acuerdo al artículo 22 de nuestra Constitución que prohíbe las penas trascendentales, sin embargo existen las siguientes excepciones : la responsabilidad por infracciones cometidas por factores agentes o dependientes y la del representado, por actos de su representante.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 71 establece que son responsables por la comisión de infracciones las personas que realicen los supuestos que establece el código, así como quien omita el cumplimiento de obligaciones , de tal manera que serán sujetos responsables los contribuyentes, terceros, corredores,, así como funcionarios públicos.

Otro punto importante en cuanto a la responsabilidad es que cuando sean varios los responsables, cada infractor pagará el total de la multa que se imponga.

16.-Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Regresivo. México, Editorial Porrúa, 1979, página 192

Con lo que podemos concluir que el ilícito fiscal es el genero y la infracción y el delito son la especie, por lo que los elementos que integran tanto la infracción son los mismo que integran el delito ya que para que se pueda imponer la sanción correspondiente por una infracción o delito es necesario que se den todos los elementos a que hemos hecho referencia, en la cual el infractor realice o concrete en el mundo fáctico los supuestos considerados como infracción.

En el Código Fiscal de la Federación de 1938 se realizo una codificación de las infracciones que se encontraban en las diversas leyes, conservando en algunos casos en leyes especiales sus propias infracciones como es el caso de la Ley Aduanera , sin embargo, en este trabajo analizaremos exclusivamente las infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación de 1981 y de acuerdo a las diferentes adiciones, reformas y derogaciones que se han hecho hasta la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, que entró en vigor el 12 de enero de 1992, así como las reformas de 20 de julio de 1992.

Es importante mencionar que la actividad legislativa en materia hacendaria día a día se va actualizando de acuerdo a las nuevas figuras jurídico-economicas que aparecen en nuestra actualidad, de ahí que se hayan incrementado el número de conductas que son

consideradas actualmente como infracciones y que comentaremos en su oportunidad.

Una vez hecha esta aclaración pasaremos a la clasificación y análisis de las infracciones del Código Fiscal vigente, así como de los delitos, para posteriormente proceder a establecer las diferencias entre unos y otros.

4.1.1 CLASIFICACION

Nuestra Código Fiscal actual clasifica a las infracciones fiscales en el Título IV, capítulo I, en el cual se establecen todas las conductas que se encuentran tipificadas como infracción fiscal, las cuales a su vez están clasificadas en doce grupos de acuerdo a las siguientes materias o características:

- a) Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos.
- b) Infracciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes.
- c) Infracciones por incumplimiento de pago de contribuciones y presentación de declaraciones.
- d) Infracciones relativas a la contabilidad.

e) Infracciones en que incurren las Instituciones de Crédito.

f) Infracciones en que incurres usuarios de Instituciones de Crédito.

g) Infracciones en que incurren las empresas.

h) Infracciones relativas a las facultades de comprobación.

i) Infracciones relacionadas con los marbetes

j) Infracciones de servidores públicos.

k) Infracciones de terceros.

l) Infracciones diversas.

A partir de las reformas de 1991 se incorporan al Código de 1981 las infracciones relativas a las Instituciones de Crédito, a los usuarios de las instituciones de crédito, a las empresas y las relacionadas con los marbetes, con lo que se demuestra una vez más la dinámica de la materia y la preocupación de la autoridad de mantener bajo control a los contribuyentes, ya que la incorporación de estas infracciones tiene por objeto mantener un control más estricto de los

contribuyentes y de manera específica de aquellas personas que tienen cuentas bancarias.

Para su análisis partiremos de la tipificación de cada conducta infractora por grupo, así como su sanción correspondiente.

a) Son infracciones por omisión de contribuciones derivadas de error aritmético:

CONDUCTA

SANCION

Omitir el pago parcial o totalmente de las contribuciones por error aritmético en las declaraciones.

Multa del 20% de las contribuciones omitidas.

En caso de que las contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro de los 15 días hábiles siguientes a la notificación de su determinación, la multa se reducirá a la mitad sin necesidad de nueva resolución.

b) Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes establecidas en artículo 79 y sancionadas por el artículo 80 del Código Fiscal de la Federación:

CONDUCTA

SANCION

I.-No solicitar la inscripción cuando se este obligado a ello o hacerlo extemporaneamente, salvo cuando la solicitud se realice de manera espontánea.

Multa por \$335,000.00

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

Multa por
\$335,000.00

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

Multa por
\$168,000.00

IV.-No citar la clave de registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se este obligado conforme a la ley.

En declaraciones de:
la mayor que resulte
de \$60,000. o el 1%
de las contribuciones
declaradas

De \$168,000. en la
demanda ante el TFF

De \$60,000.00 en los
demás casos

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

Multa por
\$1,066,000.00

VI.-Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto al que corresponda conforme al artículo 10.

Multa por
\$335,000.00

Es conveniente recordar que las obligaciones formales son tan importantes como la obligaciones sustantivas, de ahí que se haga esta relación casuística de infracciones que tienen que ver con el Registro Federal de contribuyentes; ya que este es un medio de control muy importante como hemos visto en el capítulo respectivo de la fiscalización.

No obstante que el monto de las multas se actualiza conforme al artículo 70 del Código Fical, estas han tenido un incremento considerable ya que la multa mayor antes de la reforma de 1991 para estas infracciones era de \$30,000.00

c) Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias incompletas o con errores establecidas en el artículo 81 y sancionadas por el artículo 82 del Código Fiscal:

CONDUCTA

I.-No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

II.Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias incompletos o con errores.

SANCION

- a) tratándose de declaraciones la que resulte mayor entre \$60,000.00 o el10% de las declaraciones en su caso, así como de las declaraciones complementarias -- que se presenten dentro de los 6 meses siguientes.
- b) por presentar declaraciones o avisos fuera del plazo señalado la multa sera la mayor - que resulte de la diferencia entre \$72,000.00 o el 10% del saldo a cargo declarado.
- c) de \$66,000 en los demás casos.
- a) De \$36,000.00 por no poner el nombre o ponerlo equivocadamente.
- b) De \$18,000 por no poner el domicilio o ponerlo equivocado.

- c) De \$3,600.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente.
- d) De \$36,000.00 por no señalar la clave de su actividad preponderante de acuerdo al catalogo de la SHCP.
- e) De \$36,000.00 en los demás casos.

III.-No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinadas por los contribuyentes, salvo cuando el pago se realice espontáneamente.

La multa sera de la cantidad mayor que resulte de la diferencia entre \$66,000.00 o el 2% de las contribuciones no pagadas por cada requerimiento.

IV.-No efectuar en los terminos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

Multa del 20% del pago provisional no efectuado

V.-Presentar declaraciones o solicitudes que sin derecho den lugar a una devolución o compensación.

La multa sera del 30% de la devolución o compensación indebida

Las conductas descritas en las fracciones VI, VII y VIII fueron adicionadas a las reformas de 1991, publicadas en el Diario Oficial.

VI.-No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el reglamento, salvo cuando la presentación sea espontánea.

La multa sera de:
\$250,000.00

VII.-Presentar declaración de par-

La multa sera de:

go provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor. \$50,000.00

VIII.-No presentar los datos e informes en los términos del artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos. La multa será de: \$90,000.00

d) Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad descubiertas en ejercicio de las facultades de comprobación tipificadas en el artículo 83 y sancionadas por el artículo 84 del Código Fiscal vigente las siguientes conductas:

<u>CONDUCTA</u>	<u>SANCION</u>
I.-No llevar contabilidad.	Multa de \$168,000.00 a \$1,677,000.00
II.-No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales.	Multa de \$36,000.00 a \$839,000.00
III.-Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan;llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.	Multa de \$36,000.00 a \$839,000.00
IV.- No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.	Multa de \$36,000.00 a \$671,000.00

V.-No presentar para sellarse los libros o sistemas de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

Multa de \$36,000.00 a \$335,000.00

VI.-No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

Multa de \$102,000.00 a \$1,342,000.00

VII.- No expedir comprobantes de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.

Multa de cinco veces el importe total que debió consignarse en el comprobante. En caso de reincidencia la sanción consistirá en clausura del local de 3 a 15 días tomando en consideración los agravantes.

Vemos en esta sanción que en la reforma de 1991 se incorpora la clausura del establecimiento, ya que anteriormente la única sanción era de \$1,000.00 a \$10,000.00 Esta sanción pretende obligar a los contribuyentes a que expidan los comprobantes oficiales y de acuerdo a los requisitos establecidos.

Cuando analizamos en el capítulo respectivo a la sanción como consecuencia de la infracción vimos que era procedente establecer como sanción la clausura del establecimiento.

VIII.-Microfilmear documentación para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

Multa de \$335,000.0 a \$1,677,000.00 sin perjuicio de carecer de valor probatorio

IX.-Expedir comprobantes fiscales, asentando nombre, denominación, razón social, o domici-

Multa por el equivalente 20% del importe del comprobante.

lio de persona distinta a la adquire el bien o use el servicio correspondiente.

A partir de las reformas fiscales de 1991 se incorporan al Código de 1981 las infracciones contenidas en las fracciones X, XI, XII.

X.-No dictaminar sus estados financieros en los casos previstos en el artículo 32-A .
(Con ingresos superiores)

Multa de \$35,939,000 a \$107,816,000.00 y cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

XI.-Expedir comprobantes tratándose de personas autorizadas para recibir donativos sin dar cumplimiento a las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De tres veces el monto de los donativos recibidos sin cumplir con los requisitos de deducibilidad que la Ley del ISR establece y la cancelación para recibir donativos deducibles de impuestos.

XII.-No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

Multa por el 20% de la mercancía.

Estas son obligaciones formales, de importancia para la autoridad hacendaria, ya que de su cumplimiento se podrán establecer las contribuciones correspondientes.

Con la incorporación de estas conductas se pretende en gran medida que las personas con ingresos elevados cumplan con su obligación de dictaminar sus Estados Financieros por

Contador Público autorizado, ya sean personas físicas o morales, ya que en toda norma jurídica debe traer consigo una sanción, siendo el caso que la sanción es tan elevada que estas personas forzosamente dictaminen sus estados financieros y así mantener el control sobre ellos y por otro lado incorporan como infracciones el que se expidan comprobantes de donativos deducibles de impuestos sin cumplir con las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta incorporando como sanción la cancelación de la autorización para recibir donativos.

e) Son Infracciones en que pueden incurrir las Instituciones de Credito las conductas establecidas en el artículo 84-A y sancionadas por el artículo 84-B y que fueron incorporadas al Código de 1981 en las reformas de 1991 y que entraron en vigor a partir de 1992.

<u>CONDUCTA</u>	<u>SANCION</u>
I.- No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.	Multa de \$36,000.00 a \$1,677,000.00
II.-Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que contenga inserta la expresión " para abono en cuenta"	Multa por el 20% del valor del cheque.
III.-Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones de que reciban.	Multa de \$5,000.00 por cada dato no asentado.
IV.- No proporcionar la infor-	Multa de \$599,000.00

mación relativa a depósitos servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.

V.-Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave de registro Federal de contribuyentes o la que sustituya, del cuentahabiente.

a uno al millar sobre el monto de los ingresos acumulables que haya tenido la institución en el ejercicio anterior al que debio presentarse

Multa de 4 al millar sobre el monto de los ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior al que debio presentarse.

Estas disposiciones pretenden controlar el pariso fiscal en que se encontraba la sociedad al poder realizar transacciones bancarias sin ningún control sobre si las actividades las realizaban contribuyentes en ejercicio de actividades con estas medidas se controlara de manera más adecuada a los contribuyentes.

f) Infracciones que cometen los usuarios de las Instituciones de Crédito descritas en el artículo 84-C y sancionadas por el artículo 84-D y que se adicionaron a las reformas vigentes a partir de enero de 1992.

CONDUCTA

I.-Omitir total o parcial la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio clave del Registro Federal de Contribuyentes o los datos que se requieran para formarlos o los que proporcionen sean falsos o incorrectos.

SANCION

Multa de \$50,000.00 por cada omisión y para el caso de que sea usuario del sistema financiero la multa sera de :
\$150,000.00

Con estas infracciones se pretende buscar la veracidad de los datos que se proporcionen a las instituciones ya que en cualquier momento se puede pedir información a las instituciones de crédito.

g) Son Infracciones que pueden cometer las empresas las conductas establecidas en el artículo 84-E y sancionadas por el artículo 84-F. Estas infracciones se adicionaron en las reformas de 1991 y que son aplicables a partir de enero de 1992 y son las siguientes:

CONDUCTAS

SANCIONES

I.-Son infracciones que pueden realizar las empresas que realizan actividades de factoraje financiero el no efectuar la notificación de cesión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero o el negarse a recibir dicha notificación.

Multa equivalente al 2% del valor del crédito cedido.

Este tipo de infracciones sólo las pueden cometer empresas que se dedican a actividades financieras de factoraje, como comentamos estas conductas se incorporaron al Código de 1981 a partir de 1992, incorporando figuras que son acorde con la realidad financiera de nuestro país y se establecen estas conductas como medio de control a estas actividades.

h) Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las conductas establecidas en el artículo 85 y sancionadas por el artículo 86 del Código Fiscal las siguientes:

<u>CONDUCTA</u>	<u>SANCION</u>
I.- Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos, informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.	Multa de \$347,000.00 a \$3,474,000.00
II.- No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.	Multa de \$168,000.00 a \$6,948,000.00
III.- No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales.	Multa de 4 al millar de los ingresos que haya obtenido en el ejercicio anterior en que debiera haber presentado la declaración.

En el apartado correspondiente a las actividades fiscalizadoras vimos que a través de la visita domiciliaria la autoridad se puede cerciorar del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, veíamos que existen conductas por medio de las cuales el particular se

puede oponer a que se practiquen y este es el medio de presión ya sea mediante las sanciones o la ayuda de la fuerza pública que se puede valer la autoridad para hacer efectivas sus disposiciones sin perjuicio de calcular las contribuciones de manera presuntiva.

1) Son infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes a los envases que contengan bebidas alcohólicas en los términos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios las estipuladas en el artículo 86-A y sancionadas por el artículo 86-B. estas conductas se incorporaron al Código de 1981 en las reformas de 1991 vigentes a partir de 1992.

CONDUCTA

SANCION

I.-No adherir marbetes a los envases.

Multa de \$30,000.00 por cada marbete no adherido.

II.-Hacer cualquier uso diferente de los marbetes al de adherirlos a los envases que contengan bebidas alcohólicas.

Multa de \$50,000.00 por cada marbete.

Como vimos al inicio del presente capítulo el Legislador trata de incorporar al Código Fiscal de la Federación las infracciones que se encuentran en diversas leyes especiales, en este caso en las reformas de 1991 se incorpora una infracción de una actividad que se encuentra

regulada en la Ley del Impuesto especial sobre Producción y Servicios.

j) Son infracciones a las disposiciones fiscales en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones las reguladas por el artículo 87 y sancionadas por el artículo 89 del Código Fiscal vigente:

<u>CONDUCTA</u>	<u>SANCION</u>
I.-No exigir el pago de las contribuciones y sus accesos; recaudar, permitir u ordenar que reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.	Multa de \$150,000.00 a \$1,551,000.00
II.- Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativos datos falsos.	Multa de \$150,000.00 a \$6,206,000.00
III.-Exigir una prestación que no este prevista en las disposiciones fiscales, aún cuando se aplique a la relación de las funciones públicas.	Multa de \$150,000.00 a \$6,206,000.00

k) Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros y las cuales se encuentran tipificadas en el artículo 88 y sancionadas en el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación las siguientes:

<u>CONDUCTA</u>	<u>SANCION</u>
I.-Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución;	Multa de \$310,000.00 a \$3,103,000.00

colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II.-Ser complice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

Multa de \$140,000.00 a \$1,450,000.00

En este tipo de infracciones deja abierta la posibilidad para sancionar a cualquier persona que aconseje al contribuyente omitir contribuciones, sin embargo, de acuerdo a la practica vemos que los terceros que regularmente asesoran a los contribuyentes serian los contadores y los abogados.

1) Son infracciones diversas las establecidas en el artículo 91 en la cual el legislador da la oportunidad de sancionar a quien incumpla las disposiciones fiscales y que no se hayan relacionado de manera casuística en los preceptos anteriores. La sanción sera multa de \$28,000.00 a \$279,000.00.

En las multas establecidas se fija un mínimo y un máximo del cual, en el momento de dictar la resolución correspondiente, la autoridad deberá motivar y fundamentar la sanción, tomando en consideración las características del infractor, su capacidad económica y las circunstancias bajo las cuales cometió la infracción.

Cuando la comisión de alguna o algunas infracciones origine la omisión total o parcial de contribuciones, incluyendo las retenidas y sean descubiertas en ejercicio de las facultades de comprobación se aplicarán las siguientes multas:

I.-El 50% de las contribuciones omitidas actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió;

II.-El 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

En las reformas de 1991 se reduce el porcentaje de la fracción II, ya que anteriormente era del 150% lo cual era excesivo, por lo que el legislador, a fin de ser más justo, redujo el mencionado porcentaje.

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción primera se aplicará el 100% sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

También se aplicarán multas cuando las infracciones consistan en devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos. En estos casos la multa se calculará sobre el monto del beneficio indebido.

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las sufridas la multa sera el 30% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la real.

La multa por omisión en el pago de contribuciones es por regla general del 100% del monto de las contribuciones omitidas, con la excepción plantada, sin embargo, las multas se podrán aumentar o disminuir dependiendo de las agravantes o atenuantes que existan como veremos más adelante.

Es muy importante aclarar que el monto de las multas se actualizará trimestralmente de acuerdo al Índice Nacional de Precios al Consumidor que fije el Banco de Mexico, debiendo la Secretaria de Hacienda y Crédito Público realizar las operaciones y publicarlas en el Diario Oficial de la Federación, esto se hace para que las sanciones tengan el mismo valor y no se pierda el poder adquisitivo del dinero y que tenga el mismo efecto actualizado desde el mes en que debió cubrirla hasta que se realice el pago, de acuerdo con el artículo 70 del Código Fiscal vigente.

Las multas a que hemos hecho referencia cuando se deban aplicar a los contribuyentes "menores" en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán reducirse en un 50% ; esto se debe a que en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta son personas que tienen una capacidad

contributiva más limitada; por lo que atendiendo a la capacidad del contribuyente estas multas se reducen.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido diferentes criterios relativos a la imposición de multas, como los siguientes:

"MONTO DE UNA SANCION.- SU MOTIVACION DEBE CONSISTIR EN DETERMINACIONES ESPECIFICAS RELATIVAS AL INFRACITOR Y NO EN EXPRESIONES GENERICAS.- Del análisis cuidadoso del artículo 37 del Código Fiscal en relación con el artículo 16 Constitucional se deduce que cuando una infracción debe sancionarse con una multa que puede determinarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más del mínimo la autoridad debe motivar la cuantificación hecha, atendiendo a las reglas que consigna el artículo 37 citado, o sea a la gravedad o levedad de la infracción y a los atenuantes o agravantes que hubieran concurrido en su comisión, debiendo entenderse que la motivación respectiva especialmente si se toma en cuenta que se trata de una materia sancionadora administrativa, debe consistir en manifestaciones específicas que en forma indubitable e individualizada se refieran al infractor y en las circunstancias que se tomaron en cuenta.

Tesis de Jurisprudencia sustentada por esta Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto por el artículo 231 fracción III del Código Fiscal de la Federación al resolver las revisiones 190/79, 492/79 y 243/79 de quince de febrero de 1980."

Así como la Jurisprudencia número 192 que a continuación transcribo:

"MULTAS FISCALES.-LA VALIDEZ DE AQUELLAS QUE SE CUANTIFICAN CON BASE EN UN CREDITO CONEXO, DEPENDE TANTO DE LOS REQUISITOS INHERENTES A LAS MISMAS COMO DE LOS PROPIOS DEL CREDITO CONEXO.- Dentro de las infracciones previstas por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación de 1967 se pueden distinguir dos especies, unas que son sancionadas con cierta cantidad de dinero que pueden graduarse entre un mínimo y un máximo que especifica la ley, y otras cuya sanción se cuantifica con base en un crédito respecto del cual las multas tienen el carácter de conexo. Ese es el caso de las infracciones previstas en las fracciones XXIV, XXV y XXVI del artículo 387 del citado Código Fiscal, que según lo

dispuesto por el artículo 42 del mismo ordenamiento son sancionables con multas que pueden ser hasta de tres tantos de la prestación fiscal omitida. Este última clase de multas que se cuantifican con base en un crédito estimado omitido, tienen dos tipos de requisitos de validez cuya ausencia puede dar lugar a su nulificación, unos inherentes a la propia multa y otros propios del crédito estimado omitido, pues en caso de quedar insubsistente o en caso de no haber surtido sus efectos este último no existirá base alguna para la cuantificación de la última.

Revisión 964/78.-resuelta en sesión de fecha 7 de julio de 1977 por mayoría de 6 votos y dos mas con los puntos resolutivos.- Magistrado ponente: Mariano Azuela Guitron. Secretario: Lic. Edgar Hernandez Carmona.

Revisión 779/78.-resuelta en sesión de 29 de agosto de 1977 por unanimidad de 6 votos.-Magistrado ponente: Mariano Azuela Guitron.-Secretario: Lic Edgar Hernandez Carmona.

Revisión 202/83.-resuelta en sesión de 1 de marzo de 1984, por unanimidad de 6 votos.-Magistrado ponente: Alfonso Cortina Gutierrez.-Secretaria: Maria del Carmen Arroyo Moreno."

Existe obligación de los funcionarios y empleados Públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan hechos u omisiones que entrañen una infracción a las disposiciones fiscales de comunicar dentro de los quince días a la autoridad competente; es decir , a la Procuraduría Fiscal de la Federación, autoridades administrativas y recaudadoras de acuerdo al reglamento de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público; quedando excluidos de esta obligación a aquellas personas que en cumplimiento de otras leyes estén obligados a guardar secreto de los datos que obtengan con motivo de sus funciones y las personas que participen en tareas de asistencia al contribuyente.

4.1.2 AGRAVANTES

Como hemos visto, la culpabilidad es uno de los caracteres de la infracción fiscal. Una de las causas que modifican la culpabilidad son los agravantes, estas son las circunstancias mediante las cuales la conducta adquiere un matiz más grave y representan una mayor culpabilidad en el infractor.

El legislador establece las causas que agravan una conducta ilícita, pudiendo ser estas la premeditación, el motivo por el cual realiza la conducta, el objeto de la infracción, el medio empleado, la reincidencia, violencias, tiempo, lugar, etc; todos estos agravantes representan un aumento en la culpabilidad y una manifestación de mayor peligrosidad en el infractor.

Los agravantes son estipulados en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación poniendo especial interés en la reincidencia y esto se debe a que se considera que el reincidente es más peligroso, ya que es una persona que pretende abstenerse de cubrir sus contribuciones ocasionando un grave perjuicio al fisco.

La palabra reincidencia viene del latín "recidere" que significa recaer, que quiere decir que un individuo que ha cometido una infracción y que se ha sancionado por ese

concepto y no obstante eso vuelve a recaer infringiendo nuevamente la ley demuestra su persistencia de abstenerse de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Los agravantes son entonces conductas que el legislador ha establecido que determinan el que aumente la culpabilidad del infractor y por tanto la sanción. Son conductas que dan un matiz de mayor gravedad en la infracción y que en virtud de esa gravedad se aplica una mayor sanción a fin de buscar en el infractor una conducta apegada a derecho.

El Código Fiscal establece las agravantes a las infracciones fiscales las cuales podemos resumir en las siguientes:

1.- La reincidencia del infractor ya que con esto demuestra su intención constante de violar la ley.

2.- La utilización de documentos falsos fraudulentos o que contengan operaciones inexistentes o indebidas, conductas que demuestran una mayor gravedad al utilizar documentos falsos con lo que se demuestra la alevosía y premeditación del infractor al preparar documentos que le permitan cometer la infracción.

3.- Que se utilicen sin derecho documentos expedidos en favor de un tercero para deducirlos.

4.-Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad.

5.-Que se lleven dos o más libros sociales con distinto contenido.

6.-Que se ordene, permita o destruya la contabilidad.

7.-Que se microfilmen información de carácter fiscal en medios distintos a los autorizados por la SHCP.

8.-La omisión del entero provisional y esto se debe a que el contribuyente infractor recibe un ingreso extraordinario ya que no sólo omite sus contribuciones sino que obtiene dinero de terceras personas y no lo integra al fisco.

9.-Cuando se trata de una intracción continuada lo que quiere decir que el infractor realiza diversos actos u omisiones que violan lo dispuesto en la norma fiscal en forma continua, lo cual acredita una persistente voluntad del infractor de violar la ley.

De acuerdo al artículo 75 del Código Fiscal vigente los agravantes son los siguientes y en cuyo caso la multa se aumentará de acuerdo a lo establecido en el artículo

76 y 77 del Código Fiscal y que podemos establecer por su relación en el siguiente cuadro:

AGRAVANTES

SANCIÓN

"I.-Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente.

Se aumentara en un 20% cada vez que el infractor haya reincidento.

Se da la reincidencia cuando:

a) Tratandose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratandose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo de este Código.

II. También sera agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

Se aumentará en un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con dis-

tinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f) Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establezcan las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

III.- Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

Se aumentará en una cantidad igual al 50% del importe de las cantidades retenidas o recaudadas no enteradas.

IV.- Igualmente es agravante el que la comisión de la infracción sea continuada.

Se aumentará en un 20% del monto de las contribuciones omitidas cada vez que el infractor haya reincidido.

V.- Cuando por un acto o una 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.

VI.- No es agravante se establece la regla de otorgar un 20% de reducción a la multa cuando se pague dentro del mes siguiente al que se notifique la resolución.

En el caso de que la comisión de infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo los retenidos y recaudados a que se refiere el artículo 76 las multas se incrementarán de acuerdo a las agravantes y en los términos estipulados en el

artículo 77 lo anterior se aprecia mejor en el siguiente cuadro.

CONDUCTA

Para el caso de que la comisión de una infracción origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas las multas serán:

MULTA

I.- El 50% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió.

Ahora bien si el infractor paga la multa correspondiente al 50% de las contribuciones omitidas y existe alguno de los agravantes la autoridad podrá determinar el aumento aún después de que el infractor las haya pagado sobre la base del 50%.

Para el caso de que el infractor haya calculado mal la multa se aplicará la multa del 100% para el remanente.

II.-Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas actualizadas en los demás casos.

AGRAVANTE

Se aumentará en un 20% si hay reincidencia.

O se aumentara en un 60% si existe alguno de los agravantes a que se refiere la frac II del art. 75º

Se aumentara en un 20% si hay reincidencia.

O se aumentará en un 60% si existe alguno de los agravantes a que se refiere la frac II del artículo 75º del CFF.

Para el caso de que el infractor pague la multa correspondiente al 100% de las contribuciones omitidas y exista algunos de los agravantes, la autoridad podrá determinar el aumento después de que el infractor haya pagado sobre la base del 150%

III.--También se aplicaran las multas para los casos en que se haya solicitado una devolución o compensación indebida, calculandose - las multas sobre el beneficio indebido.

Se aumentará en un 20% si hay reincidencia.

O se aumentará en un 60% sobre el monto del beneficio indebido si se da alguno de los agravantes a que se refiere la frac. II del art. 752 del CFF.

IV.--Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las reales, la multa será del 30% de la diferencia entre la pérdida declarada y la real.

Se aumentará en un 20% si hay reincidencia.

O se aumentará en un 60% sobre la diferencia entre la pérdida declarada y la real.

Las infracciones son calificadas tomando en consideración las agravantes que pudieran existir y que hemos mencionado como son la reincidencia, el usar documentos falsos, usar documentos con operaciones inexistentes, o sin derecho, usar dos o más sistemas de contabilidad o libros con contenidos distintos, destruir la contabilidad o microfilmear los documentos sin cumplir los requisitos que establece la SHCP, omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas, o cometer una infracción en forma continuada.

Una vez que sea calificada la infracción se aplicará la multa correspondiente; debemos recordar que cuando una conducta implique la comisión de diversas infracciones sólo se aplicara la multa mayor independientemente de que se exija el pago y los accesorios correspondientes tal y como lo establece el artículo 702 del CFF.

Por último es importante precisar que la multa puede disminuir en un 20% si se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor la resolución de la sanción tal y como lo establece la fracción VI del artículo 75, sin que esto sea considerado como una atenuante ya que en el momento de dictarse la resolución ya se califico la conducta, esto se refiere a un beneficio que se conoce como pronto pago y el cual tiene por excepción el que no se refiera a materia aduanera o cuando se den los supuestos previstos en el artículo 77, fracción II, inciso b), con lo que podemos concluir que las agravantes son matices que agravan la culpabilidad del infractor y que origina que se sancione con mayor rigidez.

4.1.3 ATENUANTES

Otras de las causas que modifican la culpabilidad del infractor son los atenuantes que son las causas que determinan que una conducta sea menos grave.

Las atenuantes tienen el carácter personal y consisten en estados o situaciones que manifiestan una menor peligrosidad del infractor. Son todas aquellas características del infractor que permiten al juzgador lograr imponer una sanción justa; son todos aquellos elementos que permiten al juzgador ver que el infractor es menos peligroso en la comisión de infracciones lo que nos lleva a una disminución en la sanción. Un ejemplo sería el que la persona que cometió una infracción ha cumplido normalmente con sus obligaciones, el que la infracción cometida no haya tenido por objeto omitir el pago de contribuciones, o el error o la interpretación errónea de la Ley, en fin son todas aquellas características del infractor que permiten que en el momento de calificar una conducta sea menos grave ocasionado con ello que la sanción sea menos estricta o grave.

El artículo 77 fracción II del CFFF establece aquellas circunstancias atenuantes que permiten que la multa se reduzca en los siguientes términos:

Se disminuirán en un 25% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido si el

infractor hace dictaminar por Contador Público autorizado sus estados financieros del año en que se realizó la infracción con excepción de que se cometa alguno de los agravantes que establece el artículo 75 fracción II.

Se disminuirán en un 20% el monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido en los casos del artículo 76 Fracción II siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la notificación de resolución

4.2 LOS DELITOS FISCALES

Como hemos mencionado el ilícito tributario se encuentra formado por infracciones y Delitos.

La palabra delito viene del latín "delinquere" significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

Para Francisco Carrara " El Delito es la infracción de la Ley de Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos resultante de un acto externo del hombre positivo o negativo moralmente imputables y políticamente dañoso." 17

De acuerdo al artículo 7º del Código Penal vigente "delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales", de acuerdo a esta definición para que exista el delito necesariamente tendría que estar dentro del Código Penal , lo cual no es del todo exacto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6º del Código Penal que a la letra dice:

"ART.6º cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un tratado

17.-Citado por Castellanos Tena Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México, Editorial Porrúa, 1981, página 69

internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y en su caso, las conductas del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones , la especial prevalecerá sobre la general".

Por lo que es perfectamente posible y legal la existencia de Delitos los cuales se denominan "especiales", atendiendo a su materia como ejemplo podíamos citar los delitos federales, los delitos fiscales, etc., los cuales pueden encontrarse dentro de leyes especiales , en el caso que nos ocupa sería el Código Fiscal de la Federación que regula la actividad del particular y del Estado en la obtención de ingresos.

Debemos recordar que el Congreso tiene la facultad para definir los delitos y las faltas contra la Federación, así como fijar los castigos que deban imponerse por ese concepto, motivo por el cual el Código Fiscal establece los Delitos Fiscales que pueden cometerse contra el Fisco y los cuales se pretende evitar a través de la sanción punitiva.

Los elementos del delito al igual que la infracción son la conducta , la tipicidad,antijuricidad, culpabilidad,

los cuales ya analizamos anteriormente al referirnos a la infracción fiscal.

Una vez hecha esta aclaración en cuanto al fundamento de los delitos fiscales contenidos en el Código Fiscal y su regulación supletoria en el Código Penal pasaremos al análisis de Los Delitos Fiscales.

Por lo que podemos concluir que los delitos fiscales son aquellas conductas por acción u omisión que sancionan las leyes fiscales.

De acuerdo a la especialidad de la materia el legislador ha pretendido establecer en la Legislación especial, las conductas que infringen las disposiciones, así como la pena aplicable a cada caso, dejando la posibilidad de acuerdo a la supletoriedad de la Ley aplicar el Código Penal en lo no establecido en la Ley Especial.

La Doctrina ha clasificado a los Tipos de Delitos Fiscales en Nominados e Innominados, esto se debe a que sólo se han nombrado al Contrabando y a la Defraudación Fiscal, sin embargo existen en el Código Fiscal de la Federación un gran número de conductas que relacionadas de manera casuística son sancionadas con una pena sin que tengan un nombre específico.

La anterior clasificación no nos orienta en cuanto al análisis de las conductas delictivas, motivo por el cual en este trabajo haremos una clasificación de acuerdo a las conductas típicas y los requisitos necesarios para proceder penalmente .

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Código Fiscal es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realice actos procedimentales que permitan que el Ministerio Público ejerza acción penal, estos requisitos podran ser la querrela, la declaración de perjuicio, declaratoria de contrabando o denuncia de hechos.

De acuerdo al artículo 219 Constitucional "... la persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquel..." de acuerdo a lo anterior el Ministerio Público tiene una función persecutoria a fin de reunir los elementos necesarios para procurar que a los autores de un delito se les aplique las consecuencias establecidas en la ley.

El Ministerio Público tiene entre otras las funciones de realizar una actividad investigadora que consiste en la búsqueda constante de las pruebas que acrediten la existencia de los delitos y la responsabilidad de quien en ellos participa, una vez que se ha realizado esta

actividad tiene como facultad el ejercitar la acción penal que consiste en excitar al órgano jurisdiccional para que sancione un hecho estimado delictuoso.

Como sabemos el Estado tiene la facultad para perseguir los delitos, la cual es una facultad permanente indeclinable, imprescriptible, inalienable e inextinguible, lo cual quiere decir que es una facultad inherente al Estado.

Una vez que se ha realizado la actividad investigadora el Ministerio Público puede ejercer la acción Penal que consiste en el derecho de perseguir al infractor cuando se ha cometido o se presume la comisión de un delito para posteriormente reclamar al órgano jurisdiccional a fin de que éste dicte la sanción correspondiente por la comisión del delito.

El Ministerio Público es la autoridad que se allegará los elementos que configuren el cuerpo del delito y la presunta responsabilidad, esta etapa se denomina averiguación previa.

De acuerdo al Código Fiscal para proceder penalmente por los delitos fiscales es necesario que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público formule querrela, o declaratoria de perjuicios, o declaratoria de contrabando, o

denuncia de hechos, motivo por el cual es ante el Ministerio Público ante quien se debe formular la denuncia o querrela.

La querrela " es un derecho potestativo que tiene el ofendido por el Delito, para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que sea perseguido" 18

La querrela es una queja que se hace ante el Ministerio Público por el ofendido a fin de que se persiga el delito.

La querrela " es una condición de procedibilidad, para ejercitar la acción penal ya que mientras la querrela no se haya interpuesto por el ofendido el Ministerio Público no perseguirá en forma alguna al autor del delito " 19

Otro de los requisitos para proceder penalmente por la comisión de delitos fiscales es la denuncia.

La denuncia es el medio de información que se utiliza para que el Ministerio Público tenga conocimiento de lo que se sabe acerca de una conducta que pueda configurar un delito, esta puede presentarse por cualquier persona.

18.-Colín Sánchez Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, México, Editorial Porrúa, 1981, página 243.

19.-Juventino y Castro, El Ministerio Público en México, México, Editorial Porrúa, 1983, página 47

El Código Fiscal establece que la denuncia debe ser presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Considero que esto se debe a que es la misma autoridad hacendaria de acuerdo a su capacidad técnica quien esta en posibilidad de dar a conocer estos hechos al Ministerio Público, sin que se limite el derecho a cualquier individuo para que la pueda realizar cuando se entere de alguna conducta que considere delictiva. Otra consideración es que la autoridad Hacendaria ha pretendido buscar los canales adecuados a fin de que se cumpla con las obligaciones fiscales sin llegar a una persecución abierta en contra de los infractores fiscales y tal vez ese sea el motivo por el cual el Legislador estableció que debería realizarse esta denuncia por parte de la autoridad hacendaria.

Es conveniente precisar que de acuerdo al artículo 932 del Código Fiscal de la Federación existe la obligación de las autoridades fiscales de hacer del conocimiento del Ministerio Público de las conductas que consideren delictivas, lo cual deberán informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación para que realice la denuncia o querrela correspondiente.

Colín Sánchez establece que la "denuncia no es un requisito de procedibilidad, sino que basta que el Ministerio

Público se entere en cualquier forma, de la comisión de algún delito para que con ello se avoque a su investigación" 20

No obstante que el maestro Colín no considera a la denuncia como un requisito de procedibilidad en materia fiscal y por tratarse de delitos especiales considero que este requisito es necesario a fin de que sólo la autoridad hacendaria pueda realizarlo ya que de lo contrario se utilizaría como una arma persecutoria.

Con la Denuncia y la querrela hecha ante el Ministerio Público éste debe de practicar las investigaciones necesarias a fin de verificar si hay elementos del delito para así ejercer la acción penal .

De acuerdo al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación la Secretaria de Hacienda y Credito Público tiene la facultad de denunciar y querrellarse , lo cual realiza a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación ya que es la autoridad competente de acuerdo al reglamento interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

En el momento de hacerse la querrela o declaratoria de perjuicio la autoridad Hacendaria deberá hacer la cuantificación correspondiente en la misma para

20.-Colín Sánchez Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, México, Editorial Porrúa, 1981, página 236

que la autoridad jurisdiccional conozca la gravedad del ilícito. Esto es de gran importancia ya que dependiendo de la cuantificación que se haga se determinará la gravedad de la conducta y la sanción a aplicarse así como la procedencia de la libertad caucional que se encuentra regulada en el artículo 909 del Código Penal aplicable en toda la República para los delitos de competencia federal. De acuerdo a las reformas del 20 de julio de 1972 el monto de la caución deberá comprender la cuantificación hecha en la declaratoria, contribuciones actualizadas y recargos sin que esto sustituya la garantía del interés fiscal. La caución se podrá reducir en un 20% si se ha garantizado el interés fiscal.

La diferencia entre la denuncia y la querella, radica en que los delitos perseguidos de oficio requieren la denuncia y los delitos perseguidos a petición de parte se requiere la querella.

Una vez que el Ministerio Público realiza sus investigaciones en la averiguación previa pone a disposición del Juez correspondiente ejerciendo así la acción penal e iniciando el proceso penal que culminará con la sentencia que es la resolución judicial en la que el Juzgador decide si la conducta realizada se encuentra en la hipótesis prevista por la ley, sin embargo de acuerdo a lo establecido en el artículo 949 del Código Fiscal de la Federación la autoridad judicial no podrá imponer sanción pecuniaria, ya que la

autoridad administrativa es quien esta facultada para hacer efectivas las contribuciones omitidas, recargos y sanciones.

Los procesos por delitos fiscales podran sobreseerse a petición de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público siempre y cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, así como las sanciones y recargos o bien estos queden debidamente garantizados a satisfacción de la propia Secretaria.

Por este medio se pretende que la autoridad Hacendaria logre obtener el beneficio económico que fue omitido. Debemos recordar que la sanción fiscal busca que las disposiciones sean cumplidas y no con una concepción de que el infractor o delincuente sea readaptado para incorporarse a la sociedad, ya que como recordaremos en los delitos fiscales no existe una alta peligrosidad social sino una conducta en contra del Fisco por lo cual se permite el sobreseimiento, pero hasta antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones. "En otras palabras, se recurre al derecho Penal como instrumento para obtener una satisfacción económica " 21

Para que se de el sobreseimiento es necesario que

21.-Rivera Silva Manuel, Derecho Penal Fiscal, México, Editorial Porrúa, 1984, página 19

se cubra con todas las prestaciones originadas por los hechos imputados, es decir, contribuciones, sanciones y recargos o bien queden estos debidamente garantizados antes de que el Ministerio Público formule sus conclusiones.

Una vez que han sido cubiertas o garantizadas las prestaciones la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación solicitará al Ministerio Público para que éste a su vez solicite al órgano jurisdiccional quien es el facultado para hacer la declaración correspondiente de sobreseimiento.

4.2.1 CLASIFICACION DE LOS DELITOS

Los delitos fiscales que se siguen por querrela son:

- a) Asimilación al contrabando. (Art. 105)
- b) Defraudación Fiscal,. (Art. 108)
- c) Asimilación a la defraudación Fiscal (Art. 109)
- d) Delitos innominados relativos al Registro Federal de Contribuyentes. (Art. 110)
- e) Delitos innominados relativos a la contabilidad (Art. 111)
- f) Delitos innominados relativos al depositario o interventor (Art. 112)
- g) Delitos innominados relativos a las visitas domiciliarias (Art. 114)
- h) Delitos innominados relativos a actividades realizadas con dinero producto de actividades ilícitas (Art. 115 bis)

Los delitos que se siguen por declaratoria de que el Fisco sufrió o pudo haber sufrido perjuicios son :

a) Contrabando (Art. 102)

b) Delitos innominados relativos al robo o destrucción de mercancía en el dominio fiscal (Art. 115)

De acuerdo al artículo 102 del CFF no es necesario esta declaratoria cuando el monto de la omisión no exceder de cincuenta veces el salario o del 10% de los impuestos causados. Tampoco se formulará declaratoria si no excede del 55% de los impuestos que deban cubrirse cuando esta se deba a la inexacta aplicación arancelaria por diferencia de criterio en las tarifas siempre que las características de la mercancía hayan sido manifestadas correctamente a la autoridad.

Los delitos que se siguen por declaratoria de contrabando son:

a) El delito de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos, pero si necesiten el permiso correspondiente de la autoridad o cuando se trate de mercancías prohibidas.

Los delitos se siguen por denuncia son:

a) Delito de encubrimiento (Art. 96)

b) Delito innominado referente a la alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales (Art. 113)

Esta clasificación nos permite observar de manera clara cuáles son los actos necesarios de la autoridad a fin de que se proceda penalmente por los delitos fiscales, ahora realizaremos el análisis de las conductas típicas.

DELITO DE CONTRABANDO

El Código Fiscal define al contrabando en el artículo 102 que a la letra dice:

"Art. 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías :

I.-Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

II.-Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III.-De importación y exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o personas autorizadas para ello.

...."

El el delito de contrabando encuentra su elemento principal en la introducción o extracción de mercancías del país la cual puede darse en tres supuestos: Sin el pago de los impuestos cuando sea permitida esta importación o exportación O bien cuando se realiza en mercancías que requieren el permiso de la autoridad competente O tratandose de mercancías de importación o exportación prohibida.

La ley establece algunas presunciones de que se comete el delito de contrabando para lo cual es necesario precisar en que consiste una presunción.

Dentro de las pruebas encontramos la prueba presuncional la cual parte de hechos conocidos que se acreditan con otro tipo de pruebas que nos hacen llevar a conjeturas o pruebas de otros hechos. " Las presunciones, desde un punto de vista jurídico, pueden ser legales o humanas. Las legales son aquellas consignadas en la propia ley y las humanas las que a través de la prueba circunstancial las infiere el Organó Jurisdiccional, o sea, de un conjunto de indicios (circunstancias probadas) extrae de manera objetiva y singular un hecho constitutivo de la presunción" 22

Las presunciones legales pueden ser Juris et de juris, las cuales no aceptan prueba en contrario, y Juris tantum, las cuales si aceptan prueba en contrario lo cual quiere decir que la carga de la prueba corre a cargo de quien intenta demostrar una excepción a lo establecido por la Ley.

En materia Penal las presunciones son juris tantum,

22.-Rivera Silva Manuel, Derecho Penal Fiscal, México, Editorial Porrúa, 1984, página 19

existiendo la posibilidad de demostrar que no estamos dentro del supuesto que estableció el legislador.

El Código Fiscal establece las presunciones de comisión del delito de contrabando en el art. 103 que a la letra dice:

Art. 103 Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites externos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transportes, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras a bordo de una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Estas presunciones encuentran su fundamento en la diversidad de conductas que puede realizar el individuo, de ahí que establezcan la presunción de que se comete el delito de contrabando, lo que quiere decir que aunque la conducta no este debidamente encuadrada dentro del Tipo la ley le da una presunción juris tantum, es decir que admite prueba en contrario, en la cual se pueden acreditar los elementos de excepción de que no se pretendía realizar el delito de contrabando.

También existen conductas que sin que contengan todos los elementos del contrabando previstos en el artículo 102º la ley las equipara, esto se debe a que lesionan el bien jurídico protegido, es decir, la economía de la nación y ante la diversidad de conductas que se encuentran relacionadas con este Delito el Legislador se ve precisado a sancionarlas de la misma manera; estos ilícitos los encontramos en el Código Fiscal en el artículo 105º que a la letra dice:

Art.105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación a que se refiere la fracción

anterior o sin el permiso de la autoridad o sin marbetes cuando se trate de envases que contengan bebidas alcohólicas.

III. Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V. En su carácter de empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, Vehículos importados temporalmente.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

IX. -Retire de la Aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales.

Esta última cláusula se incorpora en las reformas de 1991, al igual que en las infracciones se regula el delito de actividades reguladas por la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Como vemos se refieren a conductas que están directamente relacionadas con el Contrabando y aunque no

tienen los elementos completos del tipo es necesario sancionarlas a fin de evitar la consumación del delito, ya que si la autoridad no logra controlar la entrada al país de mercancías extranjeras sin cumplir con los requisitos legales tiene que limitar por medio de la sanción las conductas por medio de las cuales se culmina el delito de contrabando.

El legislador pretende que no obstante que se haya cometido el delito sin que la autoridad aduanal lo haya descubierto no permitirá que se realicen actividades con las mercancías que se encuentren en el país de manera ilegal.

Son consideradas como mercancías de acuerdo al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación las mercancías, los productos, artículos y cualquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad del particular"

Y la mercancía para uso personal es definida por el Código Fiscal de la Federación en el artículo 1069 que a la letra dice:

Art.106. Para los efectos del artículo anterior:

I.-Son mercancías de uso personal:

a). Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b). Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos, y aparatos médicos de prótesis que utilice.

c). Artículos domésticos para su casa habitación siempre que no sean dos o más de la misma especie.

II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueban con:

a). La documentación aduanal exigida por la ley.

b). Nota de venta expedida por la autoridad Fiscal Federal.

c). Factura extendida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.

d). La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio de transporte público, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Tanto el Contrabando como los delitos equiparados al contrabando se sanciona con prisión de la siguiente manera:

I. De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos no excede de \$30,000,000.00.

II. De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$30,000,000.00.

Antes de las reformas de 1991 el monto estaba calculado de acuerdo al salario siendo el monto de 500 veces. También la redacción de este artículo cambio incorporando en estas reformas el monto de los impuestos omitidos incluyendo su actualización y recargos. De acuerdo a las reformas de 20 de julio de 1992 se modifico el artículo 104 que establece las penas del contrabando para quedar de esta manera quitando la actualización y recargos.

III. De tres meses a nueve años cuando se trate de mercancías cuya tráfico haya sido prohibido por el ejecutivo federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 1319 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido la sanción sera de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagar impuestos y requieran permiso de autoridad competente.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías de aquellas si son producidas antes del contrabando.

El Contrabando puede tener la agravante de ser calificado lo que nos lleva a que la conducta es realizada por medios que alteran las condiciones normales lo que trae como consecuencia una sanción mayor.

El delito de contrabando sera calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III. Ostentandose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

La sanción cuando se comete el delito de contrabando calificado se aumentará de tres meses a tres años de prisión, debiendo recordar que si la calificativa constituye otro delito se deben aplicar las reglas de acumulación a que se refiere el artículo 642 del Código Penal imponiéndose la sanción del delito mayor la cual podrá ser incrementada sin que esta pase de cuarenta años.

Estas mismas sanciones se aplicaran para las conductas de equiparamiento al delito de contrabando establecidas en las fracciones III y IV (Ampare con documentación factura autentica, mercancía extranjera distinta a la que cubra la documentación y cuando se trate de mercancías extranjeras de trafico prohibido). Y el motivo por el cual se aumentarán las penas se justifica en que las conductas son más graves.

DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

El delito de defraudación fiscal se encuentra estipulado en el artículo 108 que a la letra dice:

Art.108.Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal..

...

Este delito es muy claro y pretende evitar el que exista tanta evasión en nuestro país y busca que los contribuyentes paguen las contribuciones oportunamente.

El Código establece algunas conductas que las equipara a la Defraudación Fiscal en el artículo 109 y las cuales son sancionadas de la misma manera y a continuación menciono:

Art.109. Sera sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

I.Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma sera sancionado la persona fisica que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este dedicado a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los terminos de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

II. Omite enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III.Se beneficie sin derecho de un subsidio o estimulo fiscal.

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

V. -Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar contribución correspondiente.

Estas conductas son equiparables a la defraudación ya que la autoridad Hacendaria lo que pretende es que se integre oportuna y correctamente las contribuciones al fisco federal. En estos delitos innominados hace una relación casuística a fin de establecer conductas que no son adecuadas ya que ocasionan un perjuicio económico al Fisco.

Tanto el delito de Defraudación Fiscal como las conductas equiparables a la defraudación fiscal se sanciona con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$30,000,000.00; cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión. Salvo cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que defraudó la pena sera de tres meses a seis años de prisión.

En este delito existe la posibilidad de que el infractor pague todas y cada una de sus contribuciones así como los recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión, esta conducta es distinta al sobreseimiento que hace la Autoridad Hacendaria cuando ya se inicio el proceso por los delitos fiscales, con lo que se demuestra una vez más

que lo que pretende el Fisco es que se paguen oportunamente las contribuciones.

Antes de la reforma de 1991 se establecía como parametro el equivalente a 500 días de salario incorporándose con las reformas la cantidad líquida y el criterio de que la suma sería con las contribuciones actualizadas y los recargos perdiendo una vez más el buen criterio de señalar los límites de acuerdo al salario a fin de evitar numerosas reformas a fin de actualizar las cantidades en periodos de inflación o hiperinflación.

DELITOS INNOMINADOS RELATIVOS AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Dentro de los Delitos Innominados existen algunos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes los que se encuentran estipulados en el artículo 110 y que a continuación menciono:

Art.110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

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

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

III.Use más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

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

V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación o bien después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

...

DELITOS INNOMINADOS RELATIVOS A LAS OBLIGACIONES DE PRESENTAR DECLARACIONES, OBLIGACIONES DE LLEVAR CONTABILIDAD Y REALIZAR LAS DECLARACIONES CONFORME A DERECHO.

Otros delitos innominados son los estipulados en el artículo III del Código Fiscal de la Federación y que a continuación menciona:

Art. III. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

II. Registre sus operaciones fiscales, o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas o registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales este obligado a llevar.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

DELITOS INNOMINADOS RELATIVOS A LAS ACTIVIDADES REALIZADAS POR LOS DEPOSITARIOS O INTERVENTORES.

Otros delitos innominados son los relativos a los Depositarios o Interventores los cuales están regulados en el

artículo 112 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Art. 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$20,000.00; cuando exceda la sanción sera de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes se aplicará al depositario que las oculte o no las ponga a disposición de la autoridad competente.

DELITO INNOMINADO RELATIVO A LA DESTRUCCION DE MEDIDAS DE ASEGURAMIENTO Y ALTERACION DE MAQUINAS REGISTRADORAS.

Otros delitos innominados son los que se encuentran en el artículo 113 referentes a la alteración, destrucción de medidas de aseguramiento y maquinas registradoras.

Art.113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a quien dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos y marcas oficiales, colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere, o destruya las maquinas registradoras de operación de caja en las Oficinas Recaudadoras.o al que tenga marbetes sin haberlos adquiridos legalmente o los enajene sin estar autorizado para ello.

DELITO INNOMINADO RELATIVO A LA PRACTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS O EMBARGOS SIN MANDAMIENTO LEGAL

Otros delitos innominados relativos a la orden de visita o embargo sin mandamiento legal son los estipulados en el artículo 114 que a la letra dice:

Art.114. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

Es de gran reelevancia esta disposición a fin de evitar el que supuestos funcionarios con la intención de extorcionar se presenten en negocios a fin de requerir de obligaciones sin mandamiento legal alguno, cabe calarar que es una conducta que seria agravada si es practicada por funcionarios públicos como vimos en el apartado correspondiente.

DELITO INNOMINADO RELATIVO AL ROBO O DESTRUCCION DE MERCANCIAS EN EL RECINTO FISCAL O FISCALIZADO QUE GARANTIICEN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

Otros delitos innominados son los relativos al Robo o Destrucción de Mercancías en el Recinto Fiscal y que se regulan en el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación que a continuación transcribo:

Art.115. Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$8,000,000.00; cuando exceda , la sanción sera de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

Esta conducta delictiva tiene un elemento de suma importancia y es que el robo o destrucción de mercancías se realice en el recinto fiscal o fiscalizado, esta conducta se encuentra regulada en los artículos 367º y 368º del Código Penal sin embargo tiene un matiz especial y es que el robo o destrucción lo puede realizar el propio dueño con el objeto de no pagar o garantizar los impuestos respectivos, porque debemos recordar que las mercancías se encuentran en el recinto o domicilio fiscalizado como garantía de las contribuciones que pudieren causar o bien cuando se trate de mercancías prohibidas y se decomisen. Nos encontramos en este tipo con un robo calificado ya que se realiza contra el Fisco y con la finalidad de despojar del interés fiscal garantizado con las mercancías.

DELITOS INNOMINADOS RELATIVOS A LAS ACTIVIDADES REALIZADAS CON DINERO PRODUCTO DE ILICITOS.

Otro de los delitos innominados es el relativo a los actos que se realicen con dinero producto de actos ilícitos los cuales se encuentran establecidos en el artículo 115 bis incluido en la reforma de primero de enero de 1990 y que a continuación transcribo:

Art 115-bis. Se sancionara con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza proviene o representan el producto de alguna actividad ilícita:

1. Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o, en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados con el propósito de:

a). Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;

b). Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino localización del dinero o de los bienes de que se trate;

c). Alentar alguna actividad ilícita, o

d). Omitir proporcionar el informe requerido por la operación; o

II. Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados desde algún lugar en el país desde México al extranjero o del extranjero a México, con el propósito de:

a). Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;

b). Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;

c). Alentar alguna actividad ilícita; o

d). Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan que objeto la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito, cuando estos hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito de:

a). Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate; o

b). Alentar alguna actividad ilícita.

Estas conductas delictivas pretenden evitar sancionando actividades lícitas que se realicen con sumas de

dinero que provengan o representen el producto de una actividad ilícita. Si bien es cierto que es legal realizar operaciones financieras, compras, ventas etcetera, no lo es cuando se realizan con bienes producto de ilícitos que tengan por objeto el incumplimiento de obligaciones fiscales. Es requisito indispensable que el autor del delito tenga conocimiento de que el dinero o bienes es producto de actividades ilícitas ya que de lo contrario no estaríamos frente al tipo descrito y podrían ser juzgados los funcionarios de las instituciones en las que se realizan estas conductas.

DELITO DE ENCUBRIMIENTO

De acuerdo al Código Fiscal es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en el, después de la ejecución del delito:

I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

II. Ayude en cualquier forma al inculpaado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de esta, u oculte, altere destruya o haga desaparecer las hueyas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpaado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Este delito establece dos hipótesis la primera más que encubrimiento parece una conducta equiparable al contrabando, sin embargo y de acuerdo al delito nominativo considero que la hipótesis contenida en la fracción segunda debe estar a lo establecido a las circunstancias de exclusión de responsabilidad que regula el artículo 152 del Código Penal de aplicación supletoria y de manera precisa la fracción IX en lo referente al ocultamiento del responsable de un delito.

Art.15.Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal:

...

IX.- Ocultar al responsable de un delito o los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impedir que se averigüe,, cuando no se hiciere por un interés bastardo y no se empleare algún medio delictuoso, siempre que se trate de:

a) Los ascendientes y descendientes consanguíneos o afines;

b) El cónyuge y parientes colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado y por afinidad hasta el segundo, y

c) Los que estén ligados con el delincuente por amor, respeto, gratitud o estrecha amistad; y

...

Con lo que podemos concluir que si el encubridor realizo alguna conducta antes de realizarse el ilícito o bien se comprometio con antelación a realizar alguna actividad posterior al ilícito nos encontramos frente a una participación delictiva y si por el contrario se realiza con posterioridad sin estar enterado de la realización ni

ofrecerse a realizar alguna actividad estamos frente a un delito independiente en el cual debiera estarse a las causas de exclusión de responsabilidad que se encuentran en el Código Penal a que hemos hecho referencia.

AGRAVANTES EN LOS DELITOS FISCALES

Dentro del capítulo respectivo que regula las actividades delictivas encontramos como agravantes de estos delitos, las cuales deben ser consideradas en el momento de dictar la resolución correspondiente las siguientes:

a) El que la conducta la realice un funcionario Público lo que traerá como consecuencia que la pena aplicable se aumente de tres meses a tres años, esto se debe a que los funcionarios tienen la obligación de hacer cumplir la ley y así evitar el que haya incumplimiento de las disposiciones fiscales, aünado a que el funcionario tiene mayor capacidad por el conocimiento de los cuerpos normativos, así como horarios y políticas de la autoridad por lo que es perfectamente justificable el aumento de la pena para los funcionarios que realicen cualquiera de las conductas antes expuestas. Esta agravante se encuentra regulada en el artículo 979 del Código Fiscal de la Federación.

b) El que el delito sea continuado , esta agravante se encuentra regulada en el artículo 992 del Código Fiscal de la Federación y la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para el Código Fiscal "el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversidad legal"; esto se encuentra perfectamente justificables ya que cuando el delito es continuado existe un mayor lapso en el que se le causa perjuicio al fisco y por tanto es conveniente el que se aumente la pena a fin de evitar esas conductas perjudiciables hacia el fisco.

c) Otra de las agravantes es el delito de contrabando calificado regulado en el artículo 1072 del Código Fiscal el cual es cuando se realiza el delito de contrabando con violencia física o moral, de noche por lugar no autorizado para la entrada y salida de mercancías o usando documentos falsos lo que trea aparejado un aumento de la pena de tres meses a tre años.

Por último debemos precisar que la responsabilidad fiscal-penal es la consecuencia del delito la cual se diversifica en:

a) La imposición de la pena corporal a través del órgano jurisdiccional.

b) El cobro de las contribuciones, recargos y sanciones pecuniarias, la cual hace efectiva la autoridad administrativa.

Esta es una característica propia de los delitos fiscales ya que en materia penal-común la misma autoridad impone la pena corporal y la indemnización por el daño causado.

De acuerdo al artículo 95 del Código Fiscal son responsables de los Delitos Fiscales quienes:

- I.-Concierten la realización del delito.
- II-Realicen la conducta o el hecho descrito en la Ley.
- III.Cometan conjuntamente el delito.
- IV.Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.-Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI-Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VIIAuxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Con lo que podemos concluir que la responsabilidad fiscal-penal se imputara de acuerdo a la conducta que se realice.

Un punto importante a aclarar es que la Tentativa del Delito Fiscal es sancionado de acuerdo al artículo 959 con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si este se hubiere consumado.

Un ultimo punto a tratar referente a los Delitos Fiscales es la prescripción, como sabemos es a través de esta institución que se extingue la acción penal y las sanciones penales.

De acuerdo al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación la acción penal en los delitos perseguibles por querrela prescriben en tres años contados a partir de que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delincuente y sino tiene el conocimiento en cinco años a partir de la comisión del delito. En los demás casos se estara a lo dispuesto en el Código Penal de aplicación supletoria y de manera especifica al capitulo VI referente a la prescripción.

4.3 DIFERENCIAS

El ilícito tributario se puede tipificar como infracción o como delito. La doctrina ha estudiado estas conductas para encontrar diferencias entre las infracciones o los delitos, las que podemos agrupar en tres corrientes:

Teoría Cualitativa la que consideran que existen diferencias ontológicas, argumentando que el delito protege el bien jurídico de la seguridad de la sociedad, mientras que la infracción se protegen reglas de buen gobierno, y lo único que violanes el buen funcionamiento recaudatorio del Estado.

Teoría Cuantitativa que niegan que exista una diferencia ontológica ya que la diferencia es de grado en función de la importancia de la violación del bien jurídico tutelado, considerando que en el caso de la infracción el bien jurídico es menos importante.

Teoría Legislativa esta considera que la diferencia entre unas y otras las da la apreciación que haga el legislador respecto de las diferentes conductas, por lo que delimita a la infracción del delito dependiendo de la política criminal que se siga, por lo que para encontrar la diferencia entre una infracción y un delito debemos acudir a la clasificación que hace el legislador en la ley.

De acuerdo al análisis de las infracciones fiscales, así como de los delitos podemos apreciar que no existen diferencias ontológicas entre unas y otros, ambas conductas infringen un ordenamiento legal que regula la obtención de ingresos, por parte del estado.

Ambas conductas tienen la característica de ser sancionadas como consecuencia de la violación de un ordenamiento legal.

Ambas conductas tienen los mismos elementos.

Las diferencias que encontramos se refieren a la gravedad de la pena, así como de las autoridades sancionadoras que intervienen en el ilícito tributario como veremos a continuación:

De acuerdo al artículo 94 del Código Fiscal corresponde a la autoridad administrativa hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas, quedando únicamente la facultad jurisdiccional facultada para imponer sanciones de carácter punitivo.

La diferencias que encontramos entre la infracción y el delito se da en relación a la gravedad de la sanción, ya

que en el caso del delito fiscal, encontramos como sanción la privación de la libertad mientras que en el caso de las infracciones la sanción sólo podrá ser una multa, clausura de negociación o cancelación de autorización.

Considero que el legislador al tipificar la mayoría de las conductas como delitos lo hace para que sirva como un mecanismo de presión al contribuyente ya que mediante la privación de la libertad existe un mayor temor de que es mejor pagar las contribuciones que ser encarcelado.

Un argumento más para considerar que las conductas establecidas como delitos son un medio de presión para que el contribuyente pague oportunamente las contribuciones es la figura del sobreseimiento que permite a la autoridad hacendaria solicitarlo a fin de que una vez que pague o garantice el crédito fiscal sea puesto en libertad el contribuyente, con lo que se demuestra una vez más la política del Estado de obtener las contribuciones y sus accesorios actualizados de acuerdo al Código Fiscal y no realizar una actitud persecutoria de los delincuentes fiscales.

Tanto en las infracciones como en los delitos se hace una relación casuística de las conductas que generan el incumplimiento de las obligaciones sustantivas o formales.

Observamos que la sanción para las obligaciones formales son menos severas que para las obligaciones sustantivas.

El delito es sancionado por dos autoridades distintas, la autoridad jurisdiccional que sanciona la conducta mediante una sanción punitiva y la autoridad administrativa quien esta facultada para hacer efectivas las contribuciones, recargos, y sanciones administrativas, sin que esto pueda ser considerado una violación del principio de "non bis in idem" ya que lo que pasa es que la sanción es vista desde dos perspectivas.

Por lo que podemos concluir que no existe diferencia ontológica entre las infracciones y los delitos, ya que la diferencia se da de acuerdo a la naturaleza de la sanción.

CONCLUSIONES

Después de haber analizado las contribuciones y los efectos que genera su incumplimiento podemos concluir lo siguiente:

1.- Que dada la imperiosa necesidad del Estado de obtener ingresos para satisfacer las necesidades de la sociedad, éste debe emplear mecanismos cada vez más estrictos a fin de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes a fin de evitar la fuga de ingresos.

2.- El Estado debe fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante propaganda que demuestre de manera clara en que se emplean las contribuciones, ya que en la medida que el Estado realice adecuadamente sus actividades, el particular tendrá mayor confianza en sus instituciones y así cumplirá oportunamente con sus obligaciones fiscales.

3.- La sanción en materia tributaria pretende lograr que el particular cumpla con sus obligaciones fiscales tal y como está establecido en la ley.

4.- El Estado establece una relación casuística de las conductas infractoras determinando una sanción menor a

las infracciones que se derivan de obligaciones formales, aumentando la sanción en los casos de incumplimiento de obligaciones sustantivas.

5.- Las contribuciones fiscales se encuentran garantizadas mediante ajustes de acuerdo a índices inflacionarios a fin de que no se pierda el poder adquisitivo del dinero, con lo que podemos concluir que aún en el caso de que el contribuyente omita sus obligaciones en el plazo en que deba realizarse, se encuentra obligado a cubrirlas en el momento en que lo detecte la autoridad administrativa con los ajustes inflacionarios, así como los recargos correspondientes, lo cual es de suma importancia para nuestro país, ya que es mediante este mecanismo de ajuste como logra mantener actualizados sus ingresos.

6.- La aplicación de las sanciones producto de infracciones o delitos fiscales será independiente de las obligaciones a que esté obligado el contribuyente, así como sus accesorios.

7.- El incumplimiento de las obligaciones fiscales no es considerada infracción o delito, sino está debidamente tipificada en la ley, ya que de lo contrario se violaría el principio de "nullum poena sine lege"

8.- Las infracciones fiscales son sancionadas únicamente por la autoridad administrativa.

9.- En los delitos fiscales la autoridad judicial sólo podrá imponer sanciones punitivas, ya que la autoridad administrativa hará efectivas las contribuciones omitidas, los recargos, y las sanciones administrativas correspondientes.

10.- Los delitos fiscales se juzgan desde dos perspectivas distintas, una, es la administrativa que como ya mencionamos se encarga de hacer efectivas las contribuciones omitidas, sus accesorios y sanciones y otra que es la autoridad judicial la cual se encarga de imponer sanciones punitivas con lo que podemos concluir que no se viola el principio de "non bis in idem".

11.- Del análisis de las conductas ilícitas encontramos que una misma conducta puede constituir una infracción y que además se encuentra tipificada como delito, sin embargo la política de nuestro país es la de no proceder penalmente sino en casos de mayor gravedad conformandose únicamente con el pago de las contribuciones, sus accesorios y la sanción administrativa, todas estas actualizadas conforme al Código Fiscal de la Federación.

12.- En el procedimiento penal existe la institución del sobreseimiento que permite al delincuente obtener su libertad una vez que garantice o pague las contribuciones, accesorios, así como las multas debidamente actualizadas con lo que se demuestra que la política de la autoridad hacendaria es obtener los ingresos omitidos sin proceder penalmente en contra de los infractores.

13.- Como hemos visto determinadas conductas pueden ser consideradas como infracción o delito sin embargo es importante señalar que la diferencia que existe entre una y otra es la sanción, ya que las conductas que son consideradas como delitos se han tipificado de esta manera como mecanismo de presión a los particulares para que cumplan oportunamente con sus obligaciones fiscales, tal justificación la encontramos en la figura del sobreseimiento la cual permite que el delincuente obtenga su libertad siempre que garantice o pague las contribuciones, sus accesorios y las multas.

BIBLIOGRAFIALIBROS

ALVAREZ Roberto, Director de Auditoria Fiscal, La Función de Fiscalización, México, SHCP, 1980.

CARRANCA Y TRUJILLO Raúl, Derecho Penal Mexicano, México, Editorial Porrúa 13a Edición 1980.

CASTELLANOS TENA Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México, Editorial Porrúa 15a edición 1981.

COLIN SANCHEZ Guillermo, Derecho Mexicano de Procedimientos Penales, México, Editorial Porrúa 1981.

DE LA GARZA Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1985.

DELGADILLO GUTIERREZ Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa 1990.

DE PESQUIER CLAUDE, Introducción a la Teoría General del Derecho y a la Filosofía Jurídica, Lima 1950.

FLORES ZAVALA Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México, Editorial Porrúa, 1989.

GARCIA BELSUNCE Horacio A., Derecho Tributario Penal, Buenos Aires Ediciones De Palma 1985.

GARCIA DOMINGUEZ Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, México, Cardenas Editores, 1980.

GARCIA MAYNES Eduardo, Introducción al estudio del Derecho, México Editorial Porrúa 1980.

GARZA J Servando, Las Garantías Constitucionales en el derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Cultura 1949.

GARRIDO FALLA Fernando, Los Medios de Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas, Madrid, Revista de la Administración Pública, Año X, Número 28

GASTAN TOBERNAS José, Derecho Común y Foral Madrid, 62 edición Tomo II.

GIULIANI FONROUGE, Derecho Financiero, Tomo I Buenos Aires, Editorial De Palma, 1970.

JIMENEZ DE AZUA Luis, Tratado de Derecho Penal, Buenos Aires, Editorial Losada 1958.

JUVENTINO Y CASTRO, El Ministerio Público en México, México, Editorial Porrúa, 1983.

LOMELI CEREZO Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, Editorial Continental 1961.

LOMELI CEREZO Margarita, Derecho Fiscal Represivo, México, Editorial Porrúa 1979.

MANZINI, Vicente, Tratado de Derecho Penal, Traducción de la Edición Italiana de 1941, EDIAR, Buenos Aires 1948.

MARGAIN MANAUTOU Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México UASLP 1966

MARTINEZ VERA Rogelio, La Fiscalización de Impuestos Federales, México, 1981.

RAMOS FLORES Abel, Facultad Sancionadora de la Administración y el Artículo 212 Constitucional. Tesis para obtener el grado de Licenciatura en Derecho, México, UNAM, 1943

RIVERA SILVA Manuel, Derecho Penal Fiscal, México, Editorial Porrúa 1984. RIVERA SILVA Manuel, Derecho Penal Fiscal, México, Editorial Porrúa 1984.

RODRIGUEZ LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, México, Editorial Harla, 1983.

SANCHEZ LEON Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, México, Cardenas Editores, 1983.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, En Torno a la Naturaleza de la Actividad Financiera, Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos, Tomo II, Madrid 1966

SAINZ DE BUJANDA Fernando, Analisis Jurídico del Hecho Imponible, en RDFHP, Vol 1.

SMITH Adam, La Riqueza de las Naciones, Traducción al Español por Aguilar, Madrid, 1956.

TENA RAMIREZ Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, México, Porrúa, 1955.

QUINTANA VALTIERRA Jesús y ROJAS YAREZ Jorge, Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Trillas, 1988

VALDEZ VILLARREAL Miguel, Principios Constitucionales que Regulan Las Contribuciones, en estudios de Derecho Público Contemporáneo, México 1972.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917 Actualizada.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1991, Obra Conmemorativa del Quincuagesimo Quinto Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, Editado por el Tribunal Fiscal de la Federación 1991.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1991.

Ley Organica de la Administración Pública Federal 1976 Actualizada.

Ley Aduanera 1981 Actualizado

Código Fiscal de la Federación 1967.

Código Fiscal de la Federación 1981 Actualizado.

Código Penal para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia de fuero Federal 1931 Actualizado.

Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos 1952.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Actualizado.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

OTRAS

Diccionario Jurídico Mexicano, Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, UNAM-Porrúa, 1989.