

62
29



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**LA RESPONSABILIDAD PENAL EN
MATERIA FISCAL**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

ULISES ARRIOLA VILCHIS



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



MEXICO, D. F.

**FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES**

1994



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.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
Y A LA FACULTAD DE DERECHO.**

**POR HABERME OTORGADO LA OPORTUNIDAD DE HACER UNA
CARRERA PROFESIONAL.**

AL LIC. JUAN SILVA MEZA.

**COMO UN TESTIMONIO DE ETERNO AGRADECIMIENTO POR HABER
SIDO EL ALICIENTE QUE ME HA IMPULSADO HASTA LOGRAR LA
CULMINACION DE ESTA ETAPA EN MI CARRERA PROFESIONAL.**

A MIS PROFESORES UNIVERSITARIOS

**POR APORTARME SUS CONOCIMIENTOS Y EXPERIENCIA PARA
INTEGRARME A LA VIDA PROFESIONAL.**

A TODA MI FAMILIA

**POR EL APOYO Y AMOR QUE ME HAN BRINDADO DURANTE MI
VIDA.**

I N D I C E

LA RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA FISCAL

CAPITULO PRIMERO.- LA ILICITUD TRIBUTARIA

SUMARIO

- 1.- TEORIA PENALISTA
- 2.- TEORIA ADMINISTRATIVA
- 3.- EL DERECHO PENAL ESPECIAL
- 4.- EL DERECHO PENAL FISCAL

CAPITULO SEGUNDO.- DELITOS E INFRACCIONES FISCALES

SUMARIO

- 1.- EL DELITO, NOCION
- 2.- LA INFRACCION ADMINISTRATIVA
- 3.- PENAS Y SANCIONES
- 4.- LA DUALIDAD INFRACCION-DELITO EN MATERIA FISCAL.
- 5.- EL PRINCIPIO "NON BIS'IN IDEM"

CAPITULO TERCERO.-

LA RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA FISCAL.

SUMARIO

- 1.- CONCEPTO Y CLASES
- 2.- RESPONSABILIDAD CONTRACTUAL Y EXTRACONTRACTUAL
- 3.- RESPONSABILIDAD PENAL: COMUN
- 4.- RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA PENAL
 - A) PERSONAS FISICAS
 - B) PERSONAS MORALES
 - C) DE TERCEROS
- 5.- RESPONSABILIDAD OBJETIVA PENAL-FISCAL
- 6.- RESPONSABILIDAD SUBJETIVA PENAL-FISCAL

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

PROLOGO

Las distintas posiciones doctrinales y la diversidad de criterios adoptados por los estudiosos de nuestra ciencia jurídica, no debe ser obstáculo para el investigador, sino por lo contrario ser la fuente de inspiración y reflexión fundada en la búsqueda de mejores y más acertados conceptos de Derecho, cuya finalidad habrá de estar encaminada a cubrir las necesidades sociales, siempre dentro de un marco de legalidad y bajo los más estrictos principios de derecho.

Lo anteriormente señalado me ha encaminado a pensar y a fijar la atención en el Tema "La Responsabilidad Penal en Materia Fiscal"— en virtud de la trascendencia que para nuestra sociedad representa,— así como por las controversias que en esta materia se han generado,— derivados del incumplimiento de las obligaciones Tributarias, con el objeto por una parte de determinar mediante el análisis correspondiente, si en el Código Fiscal de la Federación como ley especial o reglamentaria dentro de la parte relativa a las Infracciones y Delitos — Fiscales, existen disposiciones contradictorias y aún Inconstitucionales, aspectos de los que se han desprendido un gran número de opiniones. El estudio se inicia con el tema la ilicitud Tributaria, analizando la Teoría Penalista, la Teoría Administrativista, el Derecho Penal Especial y el Derecho Penal Fiscal; en la segunda parte, se aborda el estudio y análisis de los Delitos e Infracciones, con el objeto de distinguir entre Penas y Sanciones y examinar la dualidad infrac-

ción-delito en materia fiscal, penetrando en el estudio del principio "Non Bis In Idem". Dentro del Tercer Capítulo se examina la responsabilidad, estudiando su concepto y las clases de Responsabilidad, la Responsabilidad Contractual y Extracontractual, la Responsabilidad Penal común y la Reponsabilidad Tributaria Penal, tratándose a Personas Físicas, a las Personas Morales y a Terceros siendo objeto de estudio y análisis también la Responsabilidad Objetiva Penal Fiscal y la Responsabilidad Subjetiva Penal Fiscal.

El estudio anterior, tal vez nos permitirá establecer las bases y fundamentos, y algunas conclusiones en relación a si existe o no violación al principio "Non Bis In Idem" y si con ello se trasgreden garantías Constitucionales en virtud de que no debemos perder de vista que la Autoridad Hacendaria mediante el procedimiento respectivo, sanciona administrativamente a quiénes incurren en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias y por otra parte los órganos jurisdiccionales mediante el procedimiento penal correspondiente, establece las penas y medidas de seguridad, en actos derivados de un mismo hecho y una misma conducta.

De esta manera a través del estudio de la responsabilidad penal en materia fiscal, podremos plantear si existe o no la necesidad real de que sea reformado el Código Fiscal de la Federación en la parte relativa las Infracciones y los Delitos Fiscales, fundada en las exigencias jurídico prácticas por las que actualmente atraviesa en esta materia nuestro sistema jurídico mexicano.

CAPITULO PRIMERO

LA ILICITUD TRIBUTARIA

SUMARIO

- 1.- TEORIA PENALISTA**
- 2.- TEORIA ADMINISTRATIVA**
- 3.- EL DERECHO PENAL ESPECIAL**
- 4.- EL DERECHO PENAL FISCAL**

CAPITULO PRIMERO

La Ilícitud Tributaria.

1.- **TEORIA PENALISTA.**— En nuestro derecho mexicano, sin duda alguna este tema ha generado innumerables debates, en razón de las diversas posiciones doctrinarias que han sustentado y que han generado entre otros los siguientes cuestionamientos:

a) Al ilícito tributario y sus sanciones ¿ son aplicables los principios y normas jurídicas del derecho penal común o criminal, sin excepción alguna?

b) Al ilícito tributario y sus sanciones, atento a su carácter específico (nace de leyes especiales), ¿son aplicables las normas y principios jurídicos del derecho penal común o criminal, salvo que las leyes especiales dispongan lo contrario o creen regulaciones también especiales?

c) Si las respuestas a las dos cuestiones anteriores fueren— afirmativas una u otra, la aplicación al ilícito tributario y sus sanciones de las normas y principios del derecho penal común (en una u— otra de las dos variantes señaladas), ¿derivada de una similitud o — analogía ontológica entre el derecho penal tributario y el derecho penal común (identidad del bien jurídico tutelado)?

d) Si las respuestas a las cuestiones planteadas en a y b fue

ren afirmativas una u otra, la aplicación al ilícito tributario y sus sanciones de los principios y normas jurídicas del derecho penal común ¿obedece a la naturaleza, carácter o grado de la pena?.

Son pocos autores los que han dado respuesta a estas interrogantes que recoge García Belsuncen. Así, Wagner considera que las infracciones fiscales corresponden al derecho penal común por identidad de principios reguladores y de bien jurídico tutelado respuesta afirmativa a la cuestión señalada en razón de que en ambos casos el legislador buscaba restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger los intereses superiores de índole moral; que las infracciones fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio del estado y de la comunidad, de naturaleza análoga a los del derecho penal común y que el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza, de modo que lo impulsan los mismos males que justifican las penalidades ordinarias. Por su parte, Hensel dice: "queda incierto si la absoluta contraposición entre el derecho penal y el administrativo es en sí legítima y conduce a resultados indefinidos, así pues la atribución al campo exclusivo del derecho penal administrativo caracterizó exactamente a los delitos financieros en el pasado; de acuerdo al derecho vigente y a la evaluación social que al presente corresponde al delito financiero, no se podrá más mantener su adscripción al derecho penal administrativo. Hoy (también al momento de dictarse el Ordenamiento Tributario del Reich) no se está más inclinado a ver la evasión de los tributos, en daño a la colectividad, como una simple falta formal. La ley ha cedido muy ampliamente a esta más severa ten

dencia de evaluación. En el centro del delito fiscal está el fraude-intencional del impuesto que puede ser punible con pena corporal y no exclusivamente con pena pecuniaria. El consabido hecho objetivo del derecho tributario penal, en el cual se prescinde completa o parcialmente de la culpa, queda en segundo lugar frente a este delito fundamental. Tampoco se puede sostener ahora una diferencia sustancial entre la pena del delito criminal frente a aquella del delito tributario, especialmente desde que en el campo del derecho tributario penal las penas no dependen de la medida del daño que el estado debe sufrir. La consecuencia jurídica del delito fiscal es (así como para el delito criminal) la pretensión punitiva del estado del cuadro penal derivado del hecho singular". O sea que, Hensel no encuentra diferencia sustancial entre la pena del "delito criminal" y la pena del "delito tributario". (1).

Myrbach Rheinfeld sostiene que las normas especiales del derecho financiero no son incompatibles con la aplicación simultánea del derecho penal común a los actos u omisiones que constituyen delitos financieros, pero en tanto y cuanto al propio tiempo son delitos para el derecho común, de lo que resulta que para este autor y otros que lo han seguido, se pueden mantener las disposiciones represivas de las leyes fiscales, sin perjuicio de someter ciertos casos de fraude al mismo régimen de las defraudaciones ordinarias. Es una opinión que se adscribe a la teoría penal, pero con ciertas reservas.

(1) Wagner y Hensel citados por Enrique R. Aftalión; Tratado de derecho Penal Especial, LA LEY, S.A. Buenos Aires Argentina 1969.p. 443.

Giuliani Fonrouge, se manifestó en favor de la inclusión de las infracciones tributarias en el derecho penal común; de la misma forma, penalistas como Rocco, Massari, Battaglini y Crispigni, al igual que otros conocidos tributaristas como Tesoro, Ingresso, Spinelli, Giorgetti y Dus, (quien intentó construir una teoría general del ilícito fiscal encuadrando la materia en el esquema de la doctrina penal y rechazando su afiliación al ilícito civil y al ilícito administrativo) se afiliaron a esta posición. Malinverni también considera que el derecho penal tributario forma parte del derecho penal común, negándose a distinguir entre penal y administrativo, independiente del derecho criminal ordinario.

No obstante la probada independencia jurídico-sistemática del derecho penal impositivo respecto del derecho penal ordinario, es imposible desconocer una íntima afinidad entre ambas materias jurídicas. No sólo su estructuración reposa sobre puntos de vista análogos sino que bajo el aspecto de una configuración de las instituciones de cada uno de ellos, la tendencia de la moderna legislación impositiva se inclina hacia una adaptación acorde con las correspondientes formulaciones del derecho penal.

Aftalión niega la autonomía del derecho penal administrativo con relación al derecho penal común, pues para ello, aquél debería romper amarras de este último, excluyendo toda aplicación subsidiaria, por lo cual sostiene que en vez de magnificarse las diferencias debetarse de reducirselas a sus mínimas expresiones, de manera tal que

en las situaciones no previstas por el legislador básicos del derecho penal común recobren todo su imperio en aquello en que han sido expresamente derogados (se adscribe así a la cuestión señalada anteriormente en el apartado b). Considera al derecho penal tributario como una rama del derecho penal especial, al que son aplicables los principios del derecho penal común, respetando la especificidad de la rama de que se trate." (2).

Estos autores señalan que el hecho de que se admita la existencia del derecho penal administrativo no implica la existencia del derecho penal y su admisión de ciertas ramas a las cuales, no obstante, les negaba independencia y autonomía, como asimismo su posición sobre la aplicación de los principios del derecho penal a todas aquellas sanciones que tuvieran un carácter retributivo.

Aunque por otra parte en contraposición a estas afirmaciones y no obstante la validez de las afirmaciones hechas por estos autores, existen otros que no adoptan el principio de independencia o autonomía del derecho penal administrativo, habida cuenta de que este siempre está en constante retroalimentación con los principios y fundamentos del derecho penal.

Jiménez de Asúa no acepta la autonomía del derecho penal administrativo, agregando que "por la mala ruta de atomizar el derecho penal y fundándose en la mera especialidad de ciertas leyes penales que pueden sin inconveniente ser englobadas en los preceptos del Cód

(2) Enrique R. Aftalión ob. cit. p. 443.

go Penal- se ha hablado de ciertos derechos penales especializados de los que hemos visto que es una de las muestras el llamado derecho penal y fiscal". (3).

Concluyendo que las fuentes de conocimiento y producción del derecho penal no estén unificadas, en nada afecta a su unidad y objeto.

Fontán Balestra no encuentra diferencias ontológicas para admitir la existencia de un derecho penal administrativo y no supone diferencias cualitativas sino cuantitativas, refiriéndose al derecho fiscal como una pretendida rama del derecho penal.

Manzini sostiene que la obligatoriedad jurídica de la norma implica su sanción, y consecuentemente, el deber jurídico respecto de la administración pública está asegurando mediante la potestad de coerción, con efectos sancionatorios, que a veces alcanzan el carácter de verdaderas sanciones penales.

Una opinión categóricamente definida en favor de la teoría penalista, es la de Bielsa quien comienza por considerar "que el derecho penal es uno, y que las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el fisco persigue a los infractores (particularismo del derecho penal fiscal), no pueden justificar un derecho penal fiscal autónomo.

(3) Luis Jiménez de Asúa, Tratado de derecho penal, Tercera edición Editorial Losada, Buenos Aires, Argentina 1967. p. 38.

Después de señalar las diferencias entre el derecho penal fiscal y el derecho penal común (predomina la tendencia a penar a las--- personas jurídicas; la responsabilidad tributaria no es necesariamente personal, derivada del hecho propio, como lo es en el derecho penal común, sino que cabe la responsabilidad penal objetiva, particularmente por el hecho de los dependientes), concluye en que el derecho penal se funda en principios generales que son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos.

aunque solamente se le refiera a una clase de delitos, contra el estado-físico, del mismo modo que hay en el Código Penal delitos--- contra la administración pública nacional o provincial, delitos contra los poderes públicos y el orden constitucional.

No son admisibles ni la conmutación ni el indulto en la pena-fiscal, no sólo porque no se trata de condena criminal ni de aplicación del Código Penal, sino porque una conmutación o indulto implicaría respecto del poder ejecutivo un acto de disposición financiera o patrimonial discrecional que por principio está prohibido a ese poder.

Lo que caracteriza al derecho penal es el conjunto de los--- principios que lo rigen, no hay diferenciación entre el bien protegido por el derecho tributario penal y el del derecho penal común o cri

minimal.

Jarach.- Señala que "las infracciones penales no tienen carac-
terísticas propias que definan su esencia y que su naturaleza penal--
deriva del hecho que existan sanciones penales para dichas transgre--
siones del ordenamiento jurídico. En otros términos, es la existen--
cia de la pena lo que caracteriza la infracción penal". (4).

La doctrina que profesó este autor y que predomina en la cien-
cia jurídica, es "que la pena no tiene como carácter esencial ni la -
idea de castigo ni la de represión, sino simplemente la de constituir
una consecuencia jurídica de la transgresión a un precepto legal que-
no tiene solamente el propósito de restablecer el derecho violado o--
representar un equivalente jurídico del daño ocasionado por la trans-
gresión. La pena es algo más y algo diferente que la simple observan-
cia del precepto legal o de su cumplimiento compulsivo o de su repara-
ción." (5).

Jarach agrega que las penas no son exclusivas del Código Pe-
nal o del derecho penal propiamente dicho. La idea de la pena y los
casos de su existencia se dan abundantemente esparcidos en todo el -
derecho, incluyendo el derecho civil, el carácter de infracción, no-
de delito que en principio revisten los ilícitos aduaneros, no impi-
de la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del --
Código Penal.

(4) García Belsuncen. Op. cit. p. 13

(5) García Belsuncen, Op. cit. p. 18

Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa en contrario. La naturaleza penal del sistema represivo fiscal no impide que ciertas cuestiones, tales como la tipicidad de las infracciones, se rijan por las reglas específicas del derecho fiscal, sino que sea violatorio del orden jurídico.

Debe hacerse notar que dentro de la Teoría penalista y a manera de conclusión se sostienen dos criterios:

A) Que no hay diferencia ontológica o cualitativa entre ilícito tributario y el ilícito penal. Que ello significa identidad en uno y otro campo jurídico tutelado (Schwaiger, Mayer, Wagner, Henser, Blumenstein, Sáinz de Bujanda, Soler, Manzini, Jarach, Marienhoff, — Rizzi, Terán Lomas y Rodríguez Devesa).

B) Quienes consideran que el carácter penal del ilícito tributario está dado sólo por la naturaleza penal de la sanción. Es propio de este criterio el considerar que la sanción tributaria, como la de derecho penal común, importa una disminución de un bien jurídico del transgresor; de importancia equivalente a las sanciones especifi-

cas del derecho penal común (Soler, Manzino, Jarach, Marienhoff. - - Bielsa, Freytes, Zanelli y Martínez) entre otros.

Los preceptos legislativos que conciernen a las sanciones— de carácter fiscal y penal en el derecho impositivo, constituyen un derecho penal común, por establecer normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.

2.- TEORIA ADMINISTRATIVA.

James Goldschmidt, en su obra principal, Verwaltungs Strafrecht, del año 1902, y en otros trabajos desarrolló el concepto del derecho penal administrativo, partiendo de la distinción entre lo — que constituye delito criminal. A la primera la define como la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal; en tanto el segundo consiste en el menoscabo de bienes jurídicos que gozan de protección penal— por sí mismos.

Sobre la base de esta distinción, define al derecho penal -- administrativo como: el conjunto de aquellas disposiciones mediante-- las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bien-- estar público estatal, vincula a la transgresión de una disposición-- administrativa.

En cambio afirma este autor, en los delitos del derecho pe-- nal común, el bien jurídico tutelado es el orden jurídico, trátese-- de bienes jurídicos individuales o sociales. El derecho penal común tiende a reprimir infracciones consideradas violatoria de deberes mo rales; en cambio, el derecho penal administrativo sólo procura elimi-- nar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena - - una reacción de la administración contra el particular que no colabo-- ra adecuadamente en sus propósitos, de modo que aquélla, la pena, - - nace del poder punitivo autónomo de la administración.

La teoría administrativa ha sido admitida por autores alema-- nes e italianos, como Mayer, Fleiner, Merkl, Longhi, Mazzini, Flo-- rian, Maruzzi, Celentano, Zanobini.

En la doctrina francesa Waline, luego de negar que las san-- ciones fiscales sean de naturaleza penal ni que constituyan repara-- ciones civiles, las asimila a las sanciones administrativas en cuan

to tiene por efecto reprimir actos que constituyen obstáculos para -- la buena marcha de un servicio público y su sanción es un castigo por violaciones a los actos u órdenes de la autoridad, y éste sostiene -- que las penas fiscales, aun las impuestas por el juez, tienen aprecia blemente la misma naturaleza jurídica que las sanciones administrati vas; es decir, que son esencialmente penas, aunque no en el sentido-- del derecho penal.

Villegas Basavilbaso distingue la naturaleza penal de la natu raleza administrativa de las infracciones tributarias en función de - la jurisdicción competente para juzgarlas y aplicar las sanciones. - Considera que el derecho penal es acto de jurisdicción judicial y la infracción tributaria es acto de jurisdicción administrativa (o con- tencioso-administrativa), destacando que en el primer caso quien lo - juzga no es parte de la relación jurídica, sino un tercero, en tanto que en el acto administrativo el órgano que juzga es uno de los inte- resados (el fisco acreedor). Agrega, consecuentemente que el dere-- cho tributario es parte del derecho administrativo negándosele a - - aquél toda suerte de autonomía, que la sanción administrativa tiene - por finalidad lograr la realización de la legislación para satisfacer necesidades públicas o de la colectividad. Admite la distinción en - tre el delito y la contravención sin entrar a analizar los criterios-

que justifiquen la distinción entre uno y otra, sino refiriéndose a las consecuencias especialmente procedimientos de unos y otros, para concluir en que existe un derecho penal administrativo constituido por normas administrativas o contravencionales que tutelan el buen orden de la cosa pública encarando la responsabilidad en forma objetiva, lo que es suficiente -en mi opinión- para ubicarlo fuera de la doctrina penalista.

Villegas sienta su teoría en la distinción entre delitos y contravenciones, admitiendo que todo tipo de infracción tributaria, sea sustantiva o meramente formal, es contravencional, con lo que resuelve el problema constitucional de que las provincias puedan crear infracciones tributarias y sancionarlas y violar la Constitución que reserva a la Nación la facultad de dictar el Código Penal.

Esta teoría tiene tres criterios diferenciales:

A) El ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza administrativa, porque el bien jurídico tutelado es distinto ontológica y cualitativamente del protegido por el derecho penal común.

B) Quienes consideran que el carácter administrativo está da-

do por la naturaleza, características o efectos de la pena, que no -
tiende a disminuir un bien jurídico del transgresor (como dicen los-
penalistas), sino a reparar o indemnizar al fisco por la conducta an-
tijurídica del contribuyente (Villegas y Fernández Lalanne).

C) Porque la jurisdicción en las infracciones tributarias es
administrativa, en cuanto es la administración activa o contencioso-
administrativa la que juzga y aplica las sanciones (sin perjuicio de
los recursos judiciales ulteriores), mientras que el derecho penal -
es acto de jurisdicción judicial (Villegas Basavilbaso y Díez).

García Belsuncen en su obra de Derecho Tributario sostiene -
que: "El ilícito tributario y sus sanciones no en todas sus especies
son de naturaleza penal por cuanto:

A) La ilicitud no es patrimonio del derecho penal. Un hecho
ilícito no es un hecho contrario al derecho penal sino a todo el de-
recho (Soler).

B) No todo el derecho penal está en el Código Penal (Soler,-
Núñez, Jarach).

C) El acto ilícito supone una norma preexistente que lo prohí

be.

D) La ley penal regula conductas humanas conforme a valoraciones determinadas en el tiempo y lugar. Cuando esta conducta es violada, resulta transgredida la ley y ahí nace el hecho ilícito.

E) Cuando un ilícito está tipificado en la Ley se convierte - en acción punible que da lugar a una pena.

F) La ilicitud está determinada por un conjunto de valoraciones (que hace el legislador) tendientes a sancionar actos que lesionan las condiciones de vida (Ihering) o la moral media de un pueblo - (Ferri, Garofalo) que transuntan conductas que se apartan del "deber-ser".

G) Esas valoraciones son relativas en el tiempo y lugar, pues los juicios de valor son cambiantes y pueden ser arbitrarios (exagerados o lenitivos).

H) El ilícito tributario es consecuencia o efecto de una norma jurídica preexistente (C) que ordena determinada conducta: pagar - el tributo o cumplir obligaciones vinculadas a él (derecho tributario

sustantivo o formal) su transgresión convierte al acto en acción punible (E) y da lugar a una pena (E).

I) Para incrementar una conducta antijurídica (violación de la ley tributaria sustantiva o formal) el legislador efectúa una serie de juicios de valor tendientes a relacionar el hecho en sí mismo y sus efectos con las condiciones de vida, con la moral media del pueblo, con los intereses afectados (seguridad, orden jurídico, bienestar social), concluyendo que la relación es disvaliosa y que la sociedad debe ser retribuida o satisfecha con una sanción retributiva (en el sentido penal, no civil; preventiva y represiva en sus fines como todas)

J) En las valoraciones del ilícito tributario hay una discordancia entre el deber ser y el ser. La moral media del pueblo considera con blandura o lenidad la ilicitud tributaria (natural resistencia a entregar algo de nuestra propiedad; conciencia del mal empleo de los recursos públicos; la generalización de la ilicitud conduce a estimarla menos dañosa, menos peligroso su agente —quizá más habilidoso o inteligente que otros—, menos inmoral). Pero el juicio del legislador se motiva del pueblo que debe tender a corregir. La conducta antijurídica del contribuyente altera las condiciones de vida (individual, dada la común rigidez de los gastos públicos, en daño de—

la sociedad (aumento de los costos de producción, disminución de los ingresos, menor tasa de capitalización y de crecimiento a nivel macroeconómico), y si no se produce tal aumento tanto o más se deterioran las condiciones de vida, dado que los gobiernos no buscan equilibrar sus finanzas por el lado de la reducción de los gastos públicos, y entonces origina el deficit fiscal con sus funestas consecuencias (financiación monetaria de déficit, inflación derivada del aumento de la demanda monetaria por encima de la oferta de bienes y servicios, pérdida del poder adquisitivo de la moneda, aumento generalizado de los precios, alteración de los precios relativos, distribución desigual y arbitraria del ingreso nacional, indebida asignación de los escasos recursos de la economía, disminución del salario real, desocupación, sobrevaluación externa de la moneda o correlativamente encarecimiento de las divisas, desequilibrio en la balanza de pagos internacionales, crecimiento de la deuda externa).

K) Todos los fenómenos financieros están integrados por elementos políticos, económicos, sociales, jurídicos y técnicos (teoría de la unidad y complejidad de las finanzas públicas de Griziotti). - El ilícito tributario por ser ilícito no deja su carácter financiero ni se rompe la unidad del fenómeno financiero. Son precisamente esos elementos los que actúan como presupuestos valorativos o deter-

minantes de la ilicitud.

L) No hallo diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito penal común y el ilícito tributario. Quienes sostienen la diferencia consideran que en aquél el bien jurídico tutelado es el derecho a los bienes jurídicos o el orden jurídico.

Los administrativistas señalan que: El ilícito tributario lesiona o infringe el derecho en una de sus ramas (se la considere autónoma o no): el tributario.

Como consecuencia de lo anterior lesiona bienes jurídicos y el orden jurídico.

Lesiona también lo que cada uno está obligado a hacer en función del bien público, pues la causa fin del tributo es el deber ético y jurídico del individuo de contribuir al sostenimiento del estado en la medida de su capacidad contributiva.

Lesiona asimismo la seguridad de los individuos y de la sociedad, por cuanto el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas (pago tiene por finalidad dotar al estado de los medios eco-

nómicos indispensables para costear su organización constitucional - sin la cual no podrá realizarse el derecho ni la justicia ni el orden jurídico, así como los servicios y obras necesarios a la comunidad y los individuos que la integran.

Lesiona el interés jurídico inmediato respecto de los derechos individuales, porque la infracción tributaria conduce a efectos disvaliosos o perjudiciales a esos intereses (tanto del individuo como de la sociedad y el estado) que ha señalado detenidamente en la conclusión.

Protege reglas de buen gobierno (como muchos delitos del Código Penal: delitos contra la administración pública), pero ellas están implícitas en los bienes superiores tutelados.

En el artículo 21 constitucional, el constituyente estableció la distinción entre delitos ilícitos administrativos, al otorgar a las autoridades judiciales la competencia para resolver respecto de los primeros, y a las autoridades administrativas, la facultad para imponer sanciones a las infracciones mediante multa o arresto. Esta facultad se ve reforzada con lo ordenado en el artículo 73, fracción XXI, donde se faculta al Congreso de la Unión para definir los deli-

tos y faltas contra la Federación, y fijas los castigos que para -- ellos deben imponer.

En el Código Fiscal de la Federación define la competencia -- que es de los órganos judiciales para conocer de los delitos fisca-- les e imponer las penas correspondientes y señala las facultades a-- las autoridades hacendarias para imponer sanciones por infracciones-- a leyes tributarias. En este mismo orden de ideas la Jurisprudencia de la suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que los-- -- principios generales del derecho penal común son aplicables al dere-- cho penal administrativo y al derecho penal fiscal.

La doctrina se ha planteado la interrogante de saber si el -- derecho penal administrativo ha adquirido o no autonomía respecto-- del derecho penal, en este sentido James Goldschmidt sostiene: "Para el derecho penal, delito es únicamente la acción declarada por la-- ley; en cambio, delito administrativo será exclusivamente contrave-- nir a una obligación positiva que el ciudadano tiene hacia la admi-- nistración, es decir, el bien social en el derecho penal administra-- tivo la pena es la consecuencia de la inobservancia de una norma ad--

ministrativa; en el derecho penal, la pena es la consecuencia de la violación de una norma jurídica". (6).

En nuestra legislación y para efectos de determinar la autonomía del derecho penal administrativo respecto del derecho penal común en términos del derecho positivo mexicano, se han establecido algunos criterios jurisprudenciales entre los que podemos citar:

1.- Aplicación retroactiva de la ley más favorable al infractor. Fue sostenida por la Suprema Corte en las ejecutorias publicadas en el S.J.F., tomo LXII, página 160; tomo LXIV, página 288; y Boletín de información Inicial núm. 110, octubre de 1956, página 665, - Revisión Fiscal 315/55.

La responsabilidad personal de infractor de acuerdo con las disposiciones fiscales relativas, la Suprema Corte ha declarado inconstitucional extender la responsabilidad por impuestos y sanciones derivados de la elaboración de productos alcohólicos gravados, al dueño de la finca en que se realizó, si éste no ha tenido participación en tal hecho ilícito. También ha considerado violatorio de garantías que se cobre a una persona las multas impuestas a terceros, dado el principio constitucional de intranscend

(6) James Goldschmidt, citado por Andrés Serra Rojas.- Derecho Administrativo. 4a. Edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1968, p. 1014.

cia de las sanciones. (Tesis núm 82, Jurisprud. de la S. Corte - - 1917-1954, pág. 180; amp. en rev. 3377/53; Bol. de Inf. Jud. núm. 96-agosto de 1955, pág. 352; Sem. Jud. Fed. tomo XLVII, pág. 1394; Bol.-citado, núm. 139, pág. 155; Informe de 1964, 2a. Sala, pág. 171.).

Esto nos permite determinar de acuerdo a los principios jurídicos legales vigentes nos da un ejemplo y que aún no se ha dado la autonomía del derecho penal fiscal respecto del derecho penal común, de modo que por el momento sólo se le debe considerar como un derecho penal especial, porque, por una parte el Código Fiscal de la Federación, como ordenamiento sustantivo, únicamente se constriñe a tipificar la conducta del contribuyente que se encuadre en la hipótesis jurídica que se prevé como delito y el mismo Código remite a la competencia del órgano jurisdiccional el conocimiento de los delitos en materia fiscal, tal como se desprende del texto de sus artículos 70, 93 y 94 y consecuentemente, a la aplicación de los ordenamientos adjetivos conducentes, así mismo la pena y la multa tienen el carácter de intimidatorias y represivas; en consecuencia, la naturaleza similar de las mismas se deriva de la facultad sancionadora del estado, independientemente del órgano que ejercite tal facultad, conforme a lo ordenado por el artículo 21 constitucional, el cual indica que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, y por ende el derecho fiscal penal, por el momento, carece de principios jurídicos propios y, por ello, se remite a los principios generales del derecho penal común.

Norberto I Godoy, en su obra, Teoría del Derecho Tributario—
cita, lo siguiente en cuanto a la Autonomía del derecho tributario:

Posición de Luis Trobas .

Si bien la autonomía del Derecho Tributario había sido esboza—
da desde el derecho antiguo, fue Luis Trobas quien primero expuso—
sistemáticamente dicha posición.

Sostiene que la ley tributaria está alejada de la ley civil —
de la que se independiza, y que también aun formando parte del Dere—
cho Público, tiene principios propios y posee una autonomía real in—
clusive respecto del Derecho Administrativo.

Tal autonomía se lleva a cabo alrededor de la noción del po—
der tributario, señalando que no se trataría de un Derecho tributario
arbitrario, sino que existe una especialización o especialidad de las
disciplinas jurídicas, siendo la meta de esta postura la de asegurar—
la independencia jurídica del Derecho Tributario, aunque más adelante
señala que esto no significa una independencia y una autonomía total—
y absoluta, porque esta rama es parte del conjunto o unidad jurídica.

Sin embargo dicha independencia le permite establecer reglas—
propias y si existen normas del Derecho Civil y del Derecho Tributa—
rio en oposición, no debe ponerse a prueba el valor de éstas, sino la
del Derecho Privado, que regla únicamente las relaciones de los par—

ticulares entre sí.

En definitiva expresa que los principios admitidos en el Derecho Privado no se aplican necesariamente al Derecho Tributario y que las situaciones jurídicas establecidas por aquél, ya sea por medio,--- de las leyes o de los contratos son inoponibles al fisco.

Posición de Rafael Bielsa

El maestro Rafael Bielsa -sostiene la soberanía de igualdad y proporcionalidad, y la autonomía del Derecho financiero- "más general y comprensivo" que el Derecho tributario, por la que resulta tener --- "reglas propias y principios exclusivos que deben aplicarse no sólo - cuando el texto es expreso, sino también cuando es oscuro o falta en absoluto", sin perjuicio que se pueda recurrir a los principales del Derecho civil, con el que no se amolda, no obstante tener algunos --- puntos de contacto.

En cuanto a los métodos de interpretación expresa que no puede aconsejarse un método uniforme y exclusivo, aunque señala que, como la materia se refiere al derecho del estado, su interpretación no puede ser contraria al interés financiero, que es presupuesto del interés público que satisface necesidades colectivas, sin que esto sea cuestión de socialismo ni de individualismo.

Por otra parte Norberto Godoy señala que "Teniendo en cuenta

"la naturaleza de las normas jurídicas propias y comunes de las diversas instituciones financieras" y "los principios jurídicos en que se informan o que las regulan", señala que "el estudio especial o participar de un Derecho financiero, ha llegado a un grado de desarrollo superior propio, puede pretender cierta autonomía orgánica". Y este autor destaca que los requisitos necesarios en que se basa la autonomía de una rama jurídica están representados por el hecho que ésta, en relación con otras ramas, debe tener principios propios, instituciones que tengan un fundamento común y características esenciales.-- Respecto del Derecho fiscal entiende que forma parte del derecho público, ya que la relación jurídico tributaria posee la característica de ser pública y uno de sus sujetos -el fisco- es el Estado, que ejerce el poder tributario con fundamento en normas constitucionales que predominan sobre la ley. Esta rama tiene algunos principios comunes-- en el Derecho administrativo del cual se separa y no está subordinada a las construcciones del Derecho civil adoptando así una posición similar a la de Louis Trobas.". (7).

(7) Norberth Godoy, Teoría General del Derecho Tributario, ABELEDOPERROTS, Buenos Aires, Tercera Edición. 1993.

3.- DERECHO PENAL ESPECIAL

Algunos autores denominan también a esta rama derecho penal-- administrativo, ya que señalan que éste tiene su naturaleza en el conjunto de leyes reglamentarias que tutelan los intereses de la administración pública y establecen sanciones específicas.

En este sentido aunque siendo muy genérico en principio Hernández Esparza señala que: "La administración pública requiere que -- las normas de derecho o actos administrativos que como manifestaciones legítimas de la voluntad jurídicamente ordenada estén acompañadas de sanciones. El precepto de derecho administrativo carecería de sanción si ésta no la proporcionara el derecho penal. El derecho penal-- administrativo sancionado penalmente. La conducta contraria al derecho está afectada con una sanción, en ocasiones de carácter pecuniario (multas, recargos punitivos, recargos moratorios), en ocasiones-- privativas de libertad, o ambas, es la naturaleza de la sanción la -- que convierte en delito la infracción de un precepto meramente administrativo. Es precisamente cuando se prevén delitos y se les sanciona con penas cuando surge el derecho penal administrativo como una necesaria medida de protección de la administración que, después de-- todo, actúa en nombre de la sociedad." (8)

El derecho penal especial o administrativo en sentido amplio es el conjunto de normas especializadas que establecen las sanciones--

(8) Abdon Hernández Esparza. El delito de defraudación fiscal, Primera, Ediciones Botas. México, 1984. p.21 y s.

de que goza la administración pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológicamente encauzada del Estado. Para Jiménez de Asúa el derecho penal especial o administrativo es el "conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración pública, una pena determinada". (9).

Normalmente el primer problema que se plantea es si: ¿Es el derecho penal administrativo una rama autónoma e independiente del derecho penal; es parte del derecho administrativo o es un derecho penal especial o de excepción?

En el caso del derecho penal especial ó administrativo la corriente doctrinaria se ha dividido en dos tendencias: la primera que ve el derecho penal administrativo como un derecho autónomo con fundamento en la diferenciación ontológica entre delitos e infracción,-- creando un delito administrativo; y una segunda teoría que lo ve como un derecho penal especial o de excepción.

El principal representante de la primera corriente doctrinaria es James Goldschmidt. Siguel la misma tendencia Robert Goldschmidt, Eberhard Shmidt y Max Ernesto Mayer.

James Goldschmidt. Para este autor alemán el derecho penal -

(9) Jiménez de Asúa, cita Hernández Esparza Ob. cit. p. 85.

administrativo forma parte más bien del derecho administrativo en vista de que el delito criminal ataca bienes jurídicamente protegidos, -- en tanto que el delito administrativo representa una lesión a meros -- intereses administrativos esgrime diversos argumentos que permiten fijar la diferenciación esencial entre delito criminal y delito administrativo y consecuentemente fundar la autonomía del derecho penal administrativo; destacan particularmente lo siguiente 1) El delito está referido al valor justicia, en tanto que el delito administrativo está referido al valor bienestar público. 2) El delito ataca derechos-subjetivos; la infracción es la inobservancia del deber de obediencia respecto de los mandamientos emitidos por la administración en -- áreas del interés administrativo. 3) La pena en el delito tiene un -- sentido ético; la pena en el delito administrativo es una pena de orden. 4) El principio nullum crimen sine lege y el principio de retroactividad tienen importancia en relación con los delitos administrativos.

El primer argumento es congruente si consideramos que no existen sectores del ordenamiento jurídico ajenos a la valoración de justicia, pues uno de los fines a que aspira el derecho es la realización del valor justicia.

Por otro lado el bien común es otro de los valores fundamentales del derecho y no lo podemos concebir constreñido a una rama del ordenamiento jurídico sino que, como la justicia, es común a todo el derecho, no podemos negar que el injusto administrativo al igual que

el injusto civil, mercantil o penal provienen de la misma fuente, por lo que el delito criminal, al igual que el delito administrativo pertenecen al mismo género: injusto.

No podemos encontrar fundamento de una diferencia esencial en tre delito y delito administrativo puesto que ambos están referidos— al valor justicia y bien común, y como especies del género "injusto"— pertenecen a la misma categoría, por cuanto ambos son delitos y están afectados por penas.

El segundo argumento no se acepta sobre todo a la luz de la— deficiencia que ha dado al derecho subjetivo como el interés jurídica— mente protegido.

No debe olvidarse que en el derecho penal administrativo se— considera más la personalidad social del hombre que la de su esencia— individual.

El derecho penal es un derecho garantizador que está "límita— do a garantizar públicamente los intereses protegidos por el derecho— con el fin de justicia, mediante una sanción punitiva o aseguradora — de índole afin.

El último argumento cabe citar que, el clásico principio nu— llum crimen sine lege se aplica con la misma intensidad trátese de de litos administrativos o delitos comunes.

"Para este autor no existen diferencias esenciales, cualitativas que permiten afirmar categóricamente la autonomía del derecho penal administrativo. El derecho penal sigue fungiendo como depositario de los principios que iluminan el derecho administrativo. En consecuencia— sólo puede hablarse del derecho penal administrativo como un caso de un derecho de especialización o excepción." (10).

Y señala que el derecho penal administrativo no es un derecho autónomo y sí sostiene que es un derecho penal especial.

Las posiciones doctrinales abarcan toda una gama de situaciones desde distinguir el derecho penal del derecho penal administrativos sin llegar a concederle autonomía hasta su plena asimilación al derecho penal.

"Benjamín Villegas Basavilbaso, autor argentino en sentencia pronunciada en el Tribunal de Primera Instancia de Buenos Aires, el 27 de mayo de 1942, expresó que "en el derecho penal especial o administrativo se protegen las condiciones ambientales y en el derecho penal común otros intereses..." (11).

"Jiménez de Asúa estima que si bien no es derecho penal propiamente dicho el disciplinario, penal administrativo y penal fiscal, pero no por eso acepta la autonomía del derecho penal administrativo—

(10) Hernández Esparza, Op. cit. p. 28 y s.

(11) Op. cit. p. 29 y s.

y se opone a la automatización del derecho penal especial". (12).

Y este mismo señala que Ernesto Gavier manifiesta que "reconociendo el esfuerzo que representa la teoría del derecho penal administrativo en el campo científico, no alcanza a justificar la distinción ontológica entre el delito criminal y el llamado delito administrativo, ni la independencia de un derecho penal administrativo con respecto al derecho criminal", puesto que no se ha probado la diferencia entre el delito criminal y el llamado delito administrativo.

Para Enrique R. Aftalión uno de los autores que más enérgicamente levantan la voz en protesta contra las tendencias "atomizadoras de la ciencia jurídica, al proclamar la unidad fundamental de todo de derecho represivo." (13).

Es evidente que la doctrina es prácticamente unánime en considerar que los delitos administrativos se rigen por el derecho penal aún cuando con ciertas particularidades propias de la materia por lo que el derecho penal administrativo no es sino un derecho penal especial, regido por los principios del derecho penal propiamente dicho.

Ahora toca estudiar el punto desde el aspecto legislativo. En la época que vivimos el Estado se nos presenta ya no como el Estado--

(12) Jiménez de Azúa. Ob. cit. p. 38.

(13) Aftalión E. R. Ob. cit.

policía del Siglo XIX sino como un Estado de mayores proyecciones. No limita su actuación a la conservación interna, y garantizar la administración de justicia. Como consecuencia de la tendencia universal - hacia la planeación socio-económica el Estado interviene supliendo en la realización de las tareas que impone las aspiraciones sociales en el campo económico, cultural, etc. Este hecho se ha manifestado en el aspecto represivo mediante la creación de nuevos e innumerables tipos de infracción y delitos.

Debemos señalar que desde el punto de vista legislativo y concretamente en cuanto a nuestro sistema reglamentario paralelamente -- existen, los tipos delictivos del Código Penal de todas estas figuras que llevan aparejadas sanciones de tipo penal y que no integran el Código. Estas figuras tienen muchas peculiaridades en cuanto a los -- principios que los gobierna. Comprenden desde meras infracciones hasta delitos de alcance nacional. La inclusión heterogénea de disposiciones aisladas en el seno de diversos ordenamientos se basa en la -- utilidad que significa en cuanto a la regulación de la actividad de -- la administración pública en sus constantes relaciones con los particulares. Son normas de derecho administrativo formalmente y gozan au tonomía legislativa. Sin embargo es un dato de importancia relativa en virtud de que materialmente no son normas de derecho administrativo. No obstante están insertas en ordenamiento cuya función es reguladora de la administración pública en atención al mencionado Artículo 6 del Código Penal todas ellas se encuentran regidas por las "disposiciones conducentes de este Código" en lo no previsto.

Del análisis de las disposiciones contenidas en algunos de los ordenamientos de carácter administrativo -Código Fiscal, Ley Aduanera no contempla delitos sólo infracciones, Ley General de Vías de Comunicación, Ley de Nacionalidad y Naturalización, etc.- en que se establecen delitos y se fijan penas, podemos desprender que no existe diferencia esencial entre estas disposiciones y los preceptos del Código Penal, que son naturalmente las que componen el derecho penal especial.

En ocasiones los mismos preceptos de carácter penal incluidos en el cuerpo de leyes administrativas hacen expresa referencia al Código Penal. El Código Fiscal engloba en el Título IV los delitos fiscales, típico caso de delitos contra la Hacienda pública y por ende integrantes del derecho penal, especial ó administrativo.

Y es por esto que la doctrina y la legislación establecen que el derecho administrativo, constituye en algunos casos un derecho penal especial, apoyándose además en lo dispuesto por el artículo 6° del Código Penal que habla de Leyes especiales dándole a las normas represivas, contenidas en esas leyes ese carácter.

4.- DERECHO PENAL FISCAL

Se llama con estos términos al conjunto de normas jurídicas - que definen los hechos ilícitos que pueden cometerse en materia fiscal, fundamentalmente a la hacienda pública.

Estos ilícitos pueden ser delitos o simples infracciones y de termina este derecho también las penas y sanciones que se imponen a los transgresores.

La autonomía del Derecho Fiscal la podemos determinar en frente del derecho administrativo en función del derecho Fiscal sustantivo que tiene como destinatario, en la mayoría de los casos, a los particulares para sancionarlos y no a la Administración Pública, recayendo la responsabilidad a los propios particulares en torno a la aplicación directa del Derecho Fiscal sustantivo sin que exista la intervención o injerencia normal por parte de la administración pública, - en este sentido podemos afirmar que el Tribunal Fiscal de la Federación ha reconocido la autonomía del Derecho Fiscal mediante varias - ejecutorias como la siguiente:

"Derecho Fiscal Mexicano. En el constante desarrollo del derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano, pudiéndose citar entre últimos

intentos en tal sentido la Ley de Percepciones Fiscales y el actual - Código Fiscal de la Federación".

Para Villegas Héctor B. en su obra titulada curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario señala que: "La regulación-jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde al derecho penal tributario" (14), y agrega que..... -La doctrina moderna señala que la transgresión fiscal es un ataque-- al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que obliga a no permanecer indiferentes a tal ataque. Modernamente, se presta especial-atención a todo lo relativo a las violaciones de la ley tributaria y, por consiguiente, al derecho penal tributario que las estudia. Se --- presenta un problema doctrinal, sin embargo, con respecto a la ubicación del derecho penal tributario dentro del campo de las ciencias jurídicas, habiendo surgido diversas teorías al respecto. Por otra parte se han establecido diversas teorías sobre la ubicación científica-del derecho penal fiscal y algunos teóricos sostienen que el derecho-penal tributario es simplemente un capítulo del derecho tributario. - "Así, Giuliani Fonrouge afirma que concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una-misma categoría jurídica ilícito-fiscal. En consecuencia, todo lo re-lativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tri-butario estatal" (15)

(14) Villegas Héctor B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero. 5a.-- Edición de Palma Buenos Aires 1993 p. 373

(15) Giuliani Fonrouge citado por Villegas Héctor B. op. cit. p. 373.

Como consecuencia de esta teoría, este autor sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho criminal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo — cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas.

Otra tendencia doctrinal (posición penalista) sostiene, al — contrario, que el derecho penal tributario es parte integrante del — derecho penal común. Sáinz de Bujanda sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. — La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Pe — nal y las contenidas en otras leyes es de tipo formal, ya que no hay — una línea divisoria sustancial entre una y otra. Concluye este autor sosteniendo: "Sentada la idea de unidad del derecho penal hay que re — conocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del de — recho penal.

La conclusión lógica que puede extraerse de las teorías pena — listas es que el Código Penal es de obligatoria vigencia para todo lo — relativo a la infracción tributaria y su sanción, a menos que una nor — ma expresa exepcione su aplicación.

Una tercera posición en la materia estima que el derecho pe — nal tributario se halla en el campo del derecho penal contravencio — nal, y no en el derecho penal común.

Sostiene esta teoría que existe un derecho penal general que regula jurídicamente el poder represivo de la sociedad en forma integral, o sea, la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles.

Ese derecho penal general, sin embargo, admite una clara división según la naturaleza jurídica particular de las infracciones contenidas. Así la rama del derecho penal general que regula a punibilidad de las infracciones que atacan directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos constituye al derecho penal común. En cambio, la rama que regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa tiende al logro del bienestar social, constituye el derecho penal contravencional (al cual se le denomina también derecho penal administrativo).

Las consecuencias en las relaciones con el Código Penal son -- las siguientes: se puede utilizar las fórmulas del Código Penal siempre y cuando exista congruencia con la esencia de la contravención -- fiscal" (16).

Siguiendo este orden de ideas y con el objetivo de definir -- más ampliamente el Derecho Penal Fiscal, en este sentido sostiene Hernández Esparza que, "Las finanzas públicas constituyen un aspecto de la administración pública que reviste primordialmente importancia no

(16) Sáinz de Bujanda citado por Villegas H. op. cit. p. 374.

sólo por cuanto provee los medios para la obtención y la administración de los fondos públicos base del sostenimiento económico de la maquinaria estatal, sino también por su función en la planeación socio-económica. La actividad financiera del Estado está íntimamente vinculada con la realización de la función pública y la naturaleza de dicha actividad la coloca en el seno de la competencia del poder ejecutivo. El derecho administrativo regula la actividad de la administración pública y el derecho financiero las finanzas públicas" (17). Y agrega que -Se pretende dar autonomía científica a esta materia por su importancia y por sus nexos con la economía, segregándola del derecho administrativo. En virtud de que sus principios fundamentales están incluidos todavía en el derecho administrativo. forman parte de esta rama troncal, y -Corresponde al derecho financiero fijar los principios y normas que habrán de regir las finanzas públicas".

La realización de los fines propios de las funciones administrativas hacen indispensable la protección de la hacienda pública. La interferencia del Derecho Penal en Derecho Fiscal es axiomáticamente-necesaria, por cuanto la infracción de las leyes fiscales exige la represión de los fraudes contra el fisco.

El amplio campo reservado a los tipos penales en materia fiscal da origen al derecho penal fiscal, que son entre otros con los que se práctica la recuperación para el Fisco Federal por las omisio-

(17) Hernández Esparza Abdon. Op. Cit. p.36

nes de las contribuciones efectuadas por los ciudadanos.

El derecho penal fiscal necesariamente debe absorber la teoría del delito que se ha elaborado tras incesantes esfuerzos en el derecho penal general.

Y en realidad corresponde a los estudiosos del derecho penal ampliar al campo de la tipicidad los delitos fiscales.

"El derecho penal fiscal, en sentido amplio, comprende el conjunto de principios y normas de carácter penal que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra la hacienda pública. El derecho penal fiscal, en sentido propio es el "conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada".

El derecho penal fiscal parte del derecho penal administrativo. La doctrina así lo considera, pues subdividen los autores al derecho penal administrativo en derecho penal financiero, derecho penal de policía y derecho disciplinario.

Siendo la actividad financiera de Estado un aspecto importante dentro de las funciones de la administración pública y siendo los delitos fiscales típicos delitos contra la administración pública; -- consecuentemente es el derecho penal fiscal una rama del derecho penal administrativo." (18)

Sin embargo en este sentido aún no se ha logrado unidad de criterio ya que existen autores quienes no aceptan la existencia del Derecho Penal Tributario, como es el caso de Margáin Manautou quien sostiene que "El derecho Penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes; pe- nar todo acto o hecho contrario a la ley". (19).

(18) Hernández Esparza A. op. cit. p.38

(19) Margáin Manautou Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 9a. edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1989. p. 315.

CAPITULO SEGUNDO

SUMARIO

- 1.- EL DELITO "NOCION"
- 2.- LA INFRACCION ADMINISTRATIVA
- 3.- PENAS Y SANCIONES
- 4.- LA DUALIDAD INFRACCION-DELITO EN
MATERIA FISCAL
- 5.- EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM

1.- DELITO NOCION

Desde el punto de vista etimológico la palabra delito deriva del verbo latino deliquere, que significa apartarse del buen camino, - ó alejarse del sendero señalado por la ley, y esto de alguna forma ha marcado los principios y elementos que poseen el gran número de definiciones que en torno al delito se han dado, sin embargo, a pesar -- del infinito número de conceptos que se han producido, a la fecha no se ha dado una definición con validez universal, algunos autores señalan que esto probablemente se daba a la manera de ser de cada pueblo y a las necesidades de cada época ya que conductas que unas veces han tenido ese carácter, lo han perdido en función de situaciones díversas y a contrario sensu acciones u omisiones que no tienen ese carácter, han sido exigidas en delitos. Sin embargo es importante aclarar que el concepto de delito no es el que ha cambiado, sino las conductas a las que se les ha dado ese carácter.

En la escuela Clásica, "cita el profesor Fernando Castellanos Tena se elaboraran varias definiciones de delito, sin embargo de entre las más destacadas se encuentra la de Francisco Carrara- quien se le calificó como el principal exponente de esta escuela quien define al delito como: La infracción de la Ley del Estado, promulgada para - proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y política-- mente dañoso." (20)

(20) Fernando Castellanos Tena, LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL. Edt. PORRUA. Última Edición. México, D.F. p.

Como podemos observar para este autor el delito no es un ente de hecho, sino un ente jurídico, ya que su esencia parte necesariamente de la violación del derecho, y llama al delito infracción a la Ley, en razón a que un acto se convierte en delito únicamente cuando este choca contra ella. Y es la infracción a la Ley del Estado ya que es promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, que nace como resultado de un acto externo del hombre, positivo o negativo, en virtud de que es el hombre quien mediante sus acciones u omisiones transgrede la Ley del Estado, es el agente activo y por último determina al acto o a la omisión moralmente imputables, en razón a la naturaleza de las leyes criminales en las que normalmente se transgrede en la moral.

Rafael Garáfalo, a quien se le ha denominado representante del positivismo sociológico, define al delito como "La violación a los sentimientos altruistas de providad y piedad en la medida indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad". (21).

Por otra parte para Jiménez de Asúa el delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal.

Para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, "el delito son las—

(21) Rafael Garáfalo, citado por Castellanos Tena Op. Cit. p. 126.

conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas".(22)

Para Ernst Von Belingo. "Delito es una acción típicamente antijurídica, culpable, subsumible bajo una sanción penal adecuada y -- que satisfaga las condiciones de punibilidad". (23).

Como podemos observar de la definición esgrimida para este autor para que un acto sea delito es necesario que sea una acción descrita por la ley, es decir que halla tipicidad, que sea contraria al derecho, que exista culpabilidad ya sea con culpa propiamente dicha o con dolo, que esta sea subsumible bajo una sanción penal adecuada y-- que se den condiciones de punibilidad.

El artículo 7º del Código Penal de aplicación en el Distrito Federal para los delitos de orden común y para toda la República en-- Materia Federal establece la definición jurídico legal de lo que es-- el delito y en esencia señala que "delito es el acto u omisión sancio-- nado por las leyes penales"; como es de observarse esta definición -- únicamente precisa que la violación a las leyes penales son conductas constitutivas del delito, así mismo en los actos de resultado mate-- rial también será atribuible el resultado típico producido al que omi-- ta impedirlo, las acciones u omisiones delictivas únicamente pueden-- ser dolosa o culposamente y define esta Ley punitiva al dolo de acuer-- do a lo previsto en el artículo 9º del ordenamiento en cita que obra--

(22).- Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tri-- butario, 3a. edición, Editorial Limusa, México 1992. p. 179.

(23).- Ernst Von Beling, cita Carlos Fontán Balestra, Tratado de De-- recho Penal, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina p. 316.

una persona dolosamente cuando conociendo los elementos del tipo penal o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la Ley y actúa culposamente el que produce el resultado típico, que no previo siendo posible o previo confiando en que no se produciría en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones penales.

Dogmáticamente, Porte Petit, ha obtenido el concepto del delito como "una conducta o hecho típica, antijurídica, imputable, culpable que requiere a veces alguna condición objetiva de punibilidad y punible" (24). De esta concepción integral del delito se derivan los elementos positivos del mismo; siendo a contrario sensu, el aspecto negativo el supuesto bajo el cual no se presenta determinado elemento constitutivo y por tanto no se llega a integrar el delito. Estos elementos se presentan en forma simultánea. Razón por la cual es inaceptable la posición doctrinaria que pretende encontrar prioridad temporal en la manifestación de los elementos esenciales del delito. Tampoco se trata de prioridad lógica por no ser un elemento fundamental del siguiente. Si se trata, como lo sostiene el doctor Porte Petit, de una prelación lógica, pues aún cuando coetáneos uno es necesario para la existencia del otro. Si no se da la conducta o el hecho no podrá concurrir la tipicidad, ya no concurren los demás elementos del delito y así sucesivamente.

El doctor Porte Petit del estudio dogmático del Código Penal

(24) Porte Petit, Celestino, "Importancia de la Dogmática Jurídico-Penal" México, D.F. 1954 p. 128.

para el Distrito Federal en vigor ha derivado una síntesis esquemática de la concepción dogmática del delito tanto en su aspecto positivo como negativo.

CONCEPCION DOGMATICA DEL
DELITO: ASPECTO POSITIVO

- 1.- Conducta o Hecho: Artículo 7º del Código Penal y núcleo del tipo respectivo.
- 2.- Tipicidad: Adecuación de la conducta o hecho a alguno de los tipos legales.
- 3.- Antijurídica: Cuando siendo la conducta o hecho típicos, no están protegidos o amparados por una causa o justificación.
- 4.- Imputabilidad: Cuando no concurre la excepción regla de in capacidad de culpabilidad (Art. 15, del Código Penal). Es decir, que exista capacidad de culpabilidad.
- 5.- Culpabilidad: Arts. 8o. del Código Penal y 9º del mismo ordenamiento.
- 6.- Condiciones Objetivas de punibilidad: Cuando las requiera la ley.
- 7.- Punibilidad: Art. 7o. del Código Penal y pena señalada en cada tipo legal.

ASPECTO NEGATIVO

- 1.- Ausencia de conducta: Art. 7o. del Código Penal, interpretado a contrario sensu (El Art. 15 fracción I).
- 2.- Atipicidad: Cuando no haya adecuación entre la conducta o el hecho a alguno de los tipos descritos en la ley.
- 3.- Causas de justificación: La que se refiere al Art. 15 de la fracción I de la X.
- 4.- Inimputabilidad: Cuando concorra alguna de las hipótesis previstas, del Art. 15 del Código Penal fracción VII.
- 5.- Inculpabilidad: Inculpable ignorancia a (Art. 15), Obediencia jerárquica a (Art. 15), estado de necesidad, cuando el bien sacrificado es de igual entidad.
- 6.- Ausencias de condiciones objetivas de punibilidad. Cuando falta alguna de las condiciones objetivas de punibilidad exigidas por la ley.
- 7.- Excusas absolutorias: Cuando se pretende alguna circunstancia prevista en el artículo 15 del Código Penal o alguna otra exigida por la ley.

Podemos llegar al conocimiento dogmático de los delitos fiscales aplicando el método deductivo, es decir, partiendo de conceptos generales para llegar al conocimiento particular. A mayor abundamiento, con base en la concepción dogmática del delito en general arriba-enunciada y procediendo a aplicar dichos conceptos, a la luz de los preceptos del derecho vigente, es posible concluir con el análisis integral del delito de defraudación fiscal.

Es así que debemos desintegrar el delito de defraudación fiscal en los diversos elementos esenciales del mismo y estudiar tanto el aspecto positivo como aspecto negativo de dichos elementos".(25).

La teoría del delito tiene como contenido los conceptos y principios generales relativos al delito, es decir, sus elementos constitutivos, en sus aspectos positivos y negativos, así como las formas de manifestación del mismo.

La definición del delito es un ordenamiento penal es innecesaria e inconveniente "por no reportar ninguna utilidad al Juez y ser siempre las definiciones síntesis incompletas de lo que se trata de definir, pero la actividad del jurista así debe manifestarse a través de la definición, integración y sistematización de los conceptos jurídicos -en este caso "el delito"- para obtener el conocimiento integral de su esencia.

Históricamente se han manifestado dos tendencias para obtener

(25).- Porte Petit, Celestino Op. Cit. p. 74 y s.

una adecuada explicación de la esencia del delito: la totalizadora o unitaria y la analítica o atomizadora.

La concepción unitaria del delito lo considera como un todo orgánico, como lo expresado es una especie de bloque monolítico, el cual puede ciertamente presentar aspectos diversos, pero que de ninguna manera es fraccionable. La verdadera esencia -se podría decir también- la realidad del delito no se encuentra en cada uno de los componentes del mismo y tampoco en la adición de ellos sino en el todo y en su unidad intrínseca.

En contraposición, la concepción analítica no niega la unidad del delito, por el contrario, pero estima que el análisis no es la negación de la unidad; sino el medio para realizarla, y por tanto es indispensable desintegrarlo en sus diversos elementos pero sin dejar de considerarlos en íntima relación por ser coetáneos y existir una vinculación de la unidad intrínseca del delito.

Los elementos constitutivos del delito podemos obtener dogmáticamente puesto que la actividad del dogmático tiende a encontrar un contenido más amplio y diverso en las normas de aquél, por consiguiente debemos recurrir a la dogmática jurídico-penal a fin de encontrar dichos elementos.

Es la dogmática jurídico-penal o ciencia del derecho penal, - como la llama a quien corresponde la interpretación, descubrimiento,-

construcción y sistematización de los principios que se encuentran en el seno del ordenamiento penal. Si bien la dogmática no nos da un -- conocimiento total, integral del fenómeno jurídico, si nos permite -- ciertamente encontrar los elementos y principios fundamentales.

2.- LA INFRACCION ADMINISTRATIVA

LA INFRACCION

Las conductas juzgadas y sancionadas por un órgano de la Administración Fiscal han sido diferentemente calificadas por los teóricos y estudiosos del Derecho y se han dado diversas denominaciones como: Contravención, Falta, Transgresión, Torto, Reato e Infracción.

En nuestro país la denominación aceptada de acuerdo a nuestra legislación Tributaria es la infracción, aún cuando el artículo 73 — fracción XXI de la Constitución General de la República como Ley Suprema maneja la denominación Falta al establecer Literalmente "El Congreso tiene facultad para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse.

Para el maestro Miguel Angel García Domínguez, "la infracción puede estar constituida por la omisión de actos a ordenados y — por la ejecución de los prohibidos; es esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe". (26).

(26) Miguel Angel García Domínguez, Teoría de la Infracción Fiscal, Penal, 1a. edición México 1982 Cárdenas Editor, p. 72.

En este orden de ideas para Quintana Valtierra y Rojas Yáñez-
"la infracción fiscal es la conducta humana que configura el incum-
plimiento de una obligación tributaria.". (27).

Para Mayolo Sánchez H. "La infracción, es todo acto u omisión
que trae como consecuencia dejar de hacerlo lo que la ley fiscal orde
na efectuar lo que la misma prohíbe.". (28).

Para Rodríguez Lobato, "infracción es todo hecho u omisión --
descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.". (29).

Como podemos observar este autor al referirse a la infracción
no habla de alguna rama del derecho en especial sino su concepto es--
de aplicación general a todas las ramas del derecho.

(27) Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez. Derecho Tributa-
rio Mexicano, 2a. edición, editorial Trillas México, 1991, p. 319.

(28) Mayolo Sánchez H. Derecho Tributario, Cárdenas Editor y Dis-
tribuidor 2a. edición, México 1988, p. 501.

(29) Rodríguez Lobato, Ob. cit. p. 184.

La definición jurídico legal de la infracción administrativa la contiene el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación y sostiene que será responsable por la comisión de una infracción toda -- aquella persona que concretise en el mundo fáctico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como una infracción, y según lo establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión, y agrega que también son responsables quienes "...omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.". De esta forma el legislador no quiso que escapara ningún incumplimiento de su detallada relación de infracciones.

Para los efectos a los que se requiere nuestra legislación de ben advertirse las siguientes reglas tratándose de la reglamentación de la infracción; y Delgadillo Gutiérrez recopila los siguientes aspectos:

El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades, fiscales y son conforme a lo dispuesto en los artículos 40 fracción II, -- 41 fracción II, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación: La -- Procuraduría Fiscal de la Federación y las autoridades administrado-- ras y recaudadoras, en términos de lo dispuesto por el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al ser la infracción una conducta que realiza u omite lo que la ley prohíbe u ordena, su comisión implica incumplimiento de una --

obligación, como estas pueden consistir en un dar, un hacer, un no ha
cer, o tolerar, infracciones por incumplimiento de obligaciones tribu
tarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

La comisión de infracciones por violación de obligaciones tri
butarias sustantivas se verifica en el momento en que el sujeto incum
ple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, -
cuyo objeto consiste en un dar: el pago de las contribuciones y de --
sus accesorios, el Código Fiscal de la Federación regula este tipo de
infracciones en sus artículos 76 y 78, y las podemos clasificar de la
siguiente forma:

1.- Infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer su
facultad de comprobación en cuyo caso el monto de las sanciones será
un porcentaje de las contribuciones omitidas, dependiendo de que el -
pago de dichas contribuciones se realice antes o después del cierre--
del acta final, o de la determinación del crédito.

Conforme al artículo 77 del Código Fiscal, estas san
ciones se podrán incrementar en diversos porcentajes en caso de rein--
cidencia, de infracciones continuas, de utilización indebida de docu
mentos o de la contabilidad, cuando se trate de contribuciones reteni
das o recaudadas pero no enteradas.

2.- Infracciones por omisión de contribución derivadas de --
errores aritméticos en declaraciones, en cuyo caso la multa sera del

20% de las cantidades omitidas (artículo 78).

En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan la siguiente relación casuística:

1.- Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, omisión de cita de la clave, hacerlo erróneamente, utilizarla de manera indebida.

2.- Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales y de comprobación sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

3.- No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales. También se incluye el caso de que se presenten incompletas o con errores.

4.- Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: no llevarla, realizar en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.

5.- No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.

6.- No cumplir con los requisitos fiscales al efectuar microfilmaciones.

7.- Señalar el domicilio fiscal legalmente improcedente para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.

Por otra parte el artículo 85 regula infracciones por incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es aun no hacer o tolerar— como: oponerse a la práctica de visitas domiciliarias no proporcionar documentos que sean requeridos o, no conservar la documentación que se deje en depósito.

Por otra parte y con el objeto de hacer una determinación más precisa de las contravenciones Margain Manaúto hace una clasificación de las infracciones y lo hace de la siguiente manera:

"a) Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales. La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

b) Infracciones instantáneas continuas. Las primeras son — las que se consumen y agotan en el momento en que se cometen; como:-

No presentar declaración dentro del término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley señala. Las infracciones continuas denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante--tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos; como llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad,--llevar doble juego de libros de contabilidad, no estar inscrito como contribuyente habitual, entre otras conductas.

c) Infracciones simples e infracciones complejas. Las in--fracciones simples son las que con un sólo acto u omisión se viola --una sola disposición. Las complejas son las que con un sólo acto u --omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción. Por ejemplo, la falta de presentación, por parte de una sociedad, de la declaración para el pago del impuesto sobre dividendos o utilidades distribuidas.

d) Infracciones leves e infracciones graves. Las infraccio--nes leves son los actos u omisiones del particular que no traen o pue--den traer consigo la evasión de créditos fiscales.

e) Infracciones administrativas e infracciones penales. Las--infracciones administrativas son las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales son las que califica la autoridad --judicial.

Definición de la infracción. La infracción fiscal es definida por López Velarde "como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectúa lo que la misma prohíbe". (30). También de la infracción fiscal se han hecho estudios dogmáticos con los siguientes elementos.

L A C O N D U C T A :

Para que exista la infracción fiscal se requiere una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación tributaria.

La conducta del infractor puede consistir en:

a) La acción. La conducta puede consistir en una acción. En este caso, la ley fiscal prohíbe la conducta. Cuando el contribuyente realiza esa conducta prohibida se produce la alteración del orden jurídico y se configura la infracción fiscal.

b) Omisión. La ley Fiscal establece un mandato u orden, así, al no llevar a cabo la conducta que implique su cumplimiento, el contribuyente incurre en la infracción.

c) La ausencia de conducta. Cuando la acción u omisión que -

(30) López Velarde lo cita Margain Manautou Op. Cit. p. 318

normalmente implicaría una infracción fiscal se dan por circunstancias que anulen la voluntad, se esta ante una ausencia de conducta.

El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación se refiere a esta situación al señalar: "Artículo 73. No se impondrán multas... cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito...".

LA TIPICIDAD

Si la infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumplen obligaciones fiscales sustantivas o formales, debe entenderse que, además de presentarse el incumplimiento de la obligación fiscal, la conducta que configure tal incumplimiento debe ser típica.

La tipicidad implica que, existiendo una norma jurídica que define una infracción, la conducta del infractor se encuadre en la descripción de la misma. Si no hay coincidencia entre la conducta y el tipo ó ilícito descrito en la ley, no se configura la infracción.

El tipo es la descripción de una conducta que hace el legislador en las leyes fiscales penales. La tipicidad consiste en la adecuación de la conducta concreta de un contribuyente -conducta que implica el incumplimiento de una obligación fiscal- a la descripción de ilícito formulada en la ley.

Un elemento esencial de la infracción, puesto que en materia penal fiscal rige el principio de aplicación escrita de la ley penal; es decir que si una conducta no esta tipificada como ilícito, no se configura infracción alguna y no podrá imponerse sanción al contribuyente.

De acuerdo con el artículo 73, fracción XXI, constitucional, el tipónicamente puede estar definido en la ley, ya que sólo el Congreso de la Unión dadas las facultades que tiene de aprobar la diversidad de leyes que se someten a su competencia puede definir en ellos los delitos y faltas contra la Federación, además de establecer las sanciones que deban imponerse. Por ello, como parte del poder Ejecutivo, el fisco no puede crear el tipo ni siquiera en un reglamento.

LA OBLIGACION FISCAL COMO PRESUPUESTO DEL TIPO

Para que exista infracción fiscal, prevista una obligación fiscal sustantiva o formal cuyo incumplimiento tipifique un ilícito tributario.

ESTRUCTURA DEL TIPO:

Al caracterizar los ilícitos fiscales en los tipos de las infracciones tributarias, el legislador sólo hace una descripción objetiva de la conducta ilícita, sin señalar diversos elementos de la infracción, como la imputabilidad, la culpabilidad o la antijuridicidad.

LA AUSENCIA DE TIPICIDAD Y DE TIPO:

La ausencia de tipicidad se presenta cuando no existen todos los elementos del tipo descritos por la ley fiscal penal, como pueden ser: la ausencia de la calidad del sujeto activo exigida en la ley; - que no se den condiciones especiales o temporales requeridas en el tipo; que no se realice el hecho en los términos señalados por la ley.

Si en la ley fiscal penal se establece que el sujeto debe reunir determinadas características para que pueda configurarse la infracción, y dicho contribuyente no tiene tales características, se esta ante la ausencia de tipicidad.

También existe cuando el tipo establece requisitos de tiempo y lugar para que se configure la infracción, y la conducta no encuadra en las condiciones fijadas en la ley, la ausencia de tipo implica una conducta no ha sido considerada como antijurídica por el legislador.

LA ANTIJURIDICIDAD:

Desde un punto de vista formal, es antijurídica la conducta - contraria al derecho, es decir, que dicha conducta se encuentra en - contradicción con preceptos jurídicos de carácter positivo o negativo.

En materia fiscal, la infracción es lo contrario al derecho -

objetivo, y la antijuridicidad constituye la lesión del ordenamiento.

DIFERENCIA ENTRE TIPICIDAD Y ANTIJURIDICIDAD:

Mientras el tipo describe la conducta ilícita, la antijuridicidad valora la conducta; en tanto la tipicidad es la forma, la antijuridicidad constituye el contenido. Sin embargo, no toda acción antijurídica es punible, ya que es indispensable que la ley la tipifique como conducta ilícita.

LA IMPUTABILIDAD:

A fin de establecer que un contribuyente es el sujeto activo de una conducta típica y antijurídica; es decir, para concluir que es culpable, es imprescindible determinar si tal individuo es imputable.

La culpabilidad contiene dos elementos: uno consistente en la aptitud intelectual y volitiva del sujeto que lleva a cabo la conducta ilícita, y un elemento efectivo, esto es, la voluntad de efectuar el ilícito.

"En este sentido sera imputable todo aquel que sea apto o idóneo para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias pa-

ra desarrollar socialmente una conducta". (31).

La imputabilidad, como antecedente de la culpabilidad, se diferencia de ella: mientras la primera es un dato psicológico, la segunda es un dato normativo.

La imputabilidad debe existir en el momento en que se realiza la conducta que configure la infracción fiscal, pero si el individuo, voluntario o dolosamente, se coloca en estado de anormalidad antes de incurrir en la conducta ilícita, el mismo individuo es responsable—del resultado de su acción u omisión.

LA CULPABILIDAD:

Otra vertiente sostiene que la culpabilidad constituye una de las características de la infracción fiscal, lo que implica que esta puede existir sin dolo o sin culpa.

La culpabilidad es el reproche que ha de hacerse el autor de una conducta punible a la que le liga un nexo psicológico motivado, y que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a las normas.

(31) Raúl Carranca y Trujillo, "Derecho penal mexicano", parte general, 13a. ed. Porrúa, México, 1980, Tomo I. p.

La infracción fiscal se presenta con dos características: una objetiva, la antijuridicidad, y otra subjetiva o culpabilidad: La antijuridicidad implica el daño mediato que se ocasiona a la comunidad, en tanto que la culpabilidad es la oposición del infractor al deber-jurídico.

La culpabilidad se gradúa de acuerdo con los motivos y la personalidad del infractor, y para ello se tiene en consideración las -- circunstancias agravantes y las atenuantes, que implican mayor o menor culpabilidad y dan lugar a una mayor o menor pena.

GRADOS Y ESPECIES DE LA CULPABILIDAD:

La culpabilidad se configura en razón de la exigibilidad de -- respetar las disposiciones jurídicas. La intención o negligencia del contribuyente, al incumplir con las obligaciones sustantivas o formales, se convierte en dolo o culpa. Si el obrar del contribuyente es intencional, se presentara el dolo. Por el contrario, una actuación-negligente implica la culpa.

EL DOLO:

Jiménez de Azúa lo define como la producción de un resultado típicamente antijurídico o la omisión de la acción esperada, conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del---

curso esencial de la relación de casualidad, existente entre la manifestación de voluntad del cambio en el mundo exterior, o de su mutación, con la consecuencia de que se quebrante un deber, con voluntad de realizar el acto o de omitir la acción debida y con representación de resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere o se consiente.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que el dolo se advierte en el propósito directo de evadir el pago de la prestación tributaria, o el propósito indirecto de eludir el gravamen mediante la evasión de los medios de control previstos en las disposiciones tributarias. Según este cuerpo colegiado, aún cuando no se ha producido la evasión del tributo, se debe considerar grave a la infracción.

En el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, al entender al dolo del infractor, se establecen como agravantes de la responsabilidad del contribuyente las siguientes:

a) La reincidencia. En los incisos a) y b) del citado artículo se señala que hay reincidencia cuando se omite el pago de tributos, incluyendo los retenidos y recaudados, la segunda o posteriores veces que se sancione al contribuyente por una infracción prevista en el propio Código.

b) Otros agravantes. El uso de documentos falsos en los que

consten operaciones inexistentes; utilizar sin tener derecho, documentos expedidos a nombre de terceros para deducir su importe del cálculo de tributos o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones; llevar dos o más sistemas de contabilidad, con distinto contenido; llevar dos o más libros sociales similares con distintos contenidos; la destrucción total o parcial de la contabilidad; el microfilmado de documentos, para efectos fiscales, que no cumplan con los requisitos previstos en las leyes aplicables (art. 75, fracción II).

c) La omisión como agravante. La omisión en el entero o pago de tributos que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

d) Infracciones continuas como agravante. Prevista en la -- fracción IV del artículo 75, es la referente a la comisión de infracciones de forma continuada, del cual nos ocuparemos al final del presente capítulo.

LA CULPA :

En 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.

Los incumplimientos de obligaciones fiscales sustantivas formales serán culposos, por exclusión, cuando no se presente alguna de-

las agravantes, que se han descrito.

LAS EXCLUYENTES O MODIFICATIVAS DE LA RESPONSABILIDAD:

Al igual que en el derecho penal común en el derecho penal -- fiscal se presentan causas excluyentes o modificativas de la responsa bilidad por infracciones tributarias.

La legislación fiscal federal a) El error
señala como causa atenuantes
o excluyentes de responsabilidad; b) La fuerza mayor o ca-
so fortuito.

a) El error. Es reconocido por la doctrina del derecho penal como excluyente de la responsabilidad, y tal principio es aplicable a las infracciones de carácter fiscal, aunque opera como excluyente o modificativa de responsabilidad.

El error de derecho consiste en una idea equivocada sobre el sentido y alcance de la disposición fiscal.

Tal error puede suscitarse, sobre todo, en virtud de leyes -- fiscales poco conocidas, modificadas con frecuencia y civiles en su lenguaje. En otra palabra, resulta frecuente que el contribuyente in curra el error legal debido a la reforma anual de las disposiciones-- fiscales, a la falta de difusión de la ley y al lenguaje técnico con -

que generalmente se redacta la norma.

Si el contribuyente descubre el error en que incurrió y espontáneamente lo corrige, según el artículo 73, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, no habrá lugar a que se le imponga multa alguna. El propio artículo señala cuales son los casos en que el cumplimiento no es considerado como espontáneo.

1.- Cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

2.- Si la omisión es corregida por el contribuyente cuando ha ya sido anticipada ya una orden de visita domiciliaria o, en general, cuando la autoridad hubiera iniciado el ejercicio de sus facultades de fiscalización.

b) La fuerza mayor o el caso fortuito. El caso fortuito es aquel que no pudo ser previsto o que, habiéndolo sido, fue imposible evitar; se caracteriza por la imprevisibilidad del acontecimiento que se produce en relación causal con la acción u omisión del hombre.

El caso fortuito se equipara a la fuerza mayor, sin que ello implique desconocer la diferencia que existe entre ambos, ya que la primera depende de la naturaleza -el rayo, la inundación, el terremoto-, y en el caso fortuito se supone un acontecimiento causado por el hombre, si bien el resultado fue incalculable, es decir, se encuentra

fuera de la previsibilidad humana.

Tal excluyente de responsabilidad esta prevista en el artículo 73, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, donde textualmente se señala: "No se impondrán multas...cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito".(32).

INFRACCIONES CONTINUAS Y ACUMULACION DE SANCIONES

Cuando un contribuyente lleva a cabo diversos actos u omisiones que violan lo dispuesto en la norma fiscal se debe determinar si tal conducta constituye una infracción de carácter continuo que deba ser castigada con una sola sanción -si bien tal conducta es agravada- o si se trata de diversas infracciones cuyas sanciones se pueden sumar o acumular.

"En el derecho penal se resuelve este problema con la figura del delito continuo, el que originalmente se conoció en Italia como un medio de evitar la pena de muerte para el delincuente que hubiera efectuado tres robos. Mediante el delito continuo, no obstante la realización de varios ilícitos, se obtenía un único resultado, y por ello se le consideraba como un solo delito". (33).

(32) Margarita Lomelí Cerezo, Derecho Fiscal Represivo 1a. Edición, Porrúa, S.A. México, 1979. p. 241.

(33) Raúl Carranca y trujillo, "Derecho Penal Mexicano", México, Tomo II p. 160 y ss.

Carranca y Trujillo cita la definición de delito continuo -- que ofrece la escuela clásica: "Es la repetición de actos criminosos-constitutivos del delito y distinto entre sí, reunidos en una sola -- conciencia delincente porque van dirigidos al cumplimiento de un solo propósito criminoso". (34).

Así, el delito continuo tiene dos elementos:

a) Subjetivo. Que implica que la pluralidad de ilícitos o in fracciones --con unidad de propósito o dolo-- constituye un solo delito.

b) Objetivo. Porque el resultado se obtiene mediante varios-ilícitos sucesivos.

El artículo 19 del Código Penal para el Distrito Federal defi ne al delito continuo y a la acumulación de la siguiente manera: "No- hay acumulación cuando los hechos constituyen un delito continuo o -- cuando en un solo acto se violen varias disposiciones penales. Se -- considera, para los efectos legales, delito continuo a aquel en que - se prolonga interrupción, por más o menos tiempo, la acción a la omi- sión que lo constituyen".

(34) Carranca y Trujillo, Ob. cit. p. 30

3.- PENAS Y SANCIONES

PENA

El profesor Fernando Castellanos Tena en su texto Líneas Elementos de Derecho Penal señala que "muchas definiciones se han da-do sobre la pena, y dentro de las más destacadas menciona la de C. — Bernardo de Quiroz que define a la pena como la reacción social jurídicamente organizada contra el delito, Eugenio Cuello Calón dice que es el sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de una sentencia, el culpable de una infracción penal y, por otra parte Franz Von Liszt define a la pena como el mal que el juez inflige al delincuente a causa de su delito; para expresar la reprobación social con respecto al acto y al autor y el propio maestro Fernando Castellanos Tena — puntualiza que la pena es el castigo legalmente impuesto por el Estado al Delincuente, para conservar el orden jurídico. (35).

este mismo autor señala que "aún cuando se han elaborado numerosas doctrinas para justificar la pena estas pueden reducirse a tres y son:

a) Teorías absolutas para estas concepciones la pena carece— de una finalidad práctica; se aplica por exigencia de la justicia absoluta, si el bien merece el bien, el mal merece el mal. La pena es—

(35) Castellanos Tena, ob. cit. p. 305 y s.

entonces la justa consecuencia del delito cometido el delincuente la debe sufrir, ya sea título de reparación o de retribución por el hecho ejecutado, de ahí que estas orientaciones absolutas, a su vez, se clasifican en reparatorias y retribucionistas.

b) Teorías realistas. A diferencia de las doctrinas absolutas que consideran la pena como fin, las relativas la toman como un medio necesario para asegurar la vida en sociedad. Esto es asignar a la pena una finalidad de donde encuentra su fundamento.

c) Mixtas. Estas teorías patentan la conciliación de la justicia absoluta, con una finalidad, tomar como base el orden moral, -- eterno e inmutable, preexistente a todas las cosas; junto a el, existe el orden social igualmente obligatorio, correspondiendo a estos -- dos órdenes una justicia absoluta y una relativa. Y esto no es sino la misma justicia absoluta que desarrolla toda su eficacia por medio del poder social. La pena, considerada en si misma, no es únicamente la remuneración del mal, hecha con peso y medida va por un juez legítimo, pues lícito prever y sacar partido de los efectos que puede causar el hecho de la pena, mientras con ello no se desnaturalice y se le prive de su carácter de legitimidad." (36).

Lo cierto es que la pena es el resultado, de una conducta tipificada como delito y cuya característica principal en estricto sen-

(36) Castellanos Tena, ob. cit. p. 317 y ss.

so es la privación de la libertad por la comisión de un ilícito, previsto en la ley punitiva.

En materia penal fundamentalmente la pena se encuentra encaminada al término durante el cual el sujeto o sujetos activos en la comisión de un delito, deberán estar privados de la libertad, ese es su fin fundamental debiéndose internar al sujeto en un Centro de Prevención y Readaptación Social.

El Código Penal en los artículos 24 y 25 al referirse a la -- prisión como pena establece que ésta consistente en la privación de -- la libertad corporal y su duración será de tres días a cuarenta años -- pudiendo ser en ciertos casos hasta de cincuenta años.

Continuamos con el tema y dándole un enfoque también tributario ya que en esta materia se maneja el concepto de pena a este respecto Emilio Margain Manautou, clasifica a las penas en principales y accesorias y a su vez las divide en pecuniarias y privativas de libertad y las pecuniarias en multas y recargos.

Nuestra legislación. En los términos del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en las fracciones de los ordenamientos tributarios se tomará en cuenta exclusivamente el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto corresponda, serán sin -- perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por la responsabilidad penal. Al respecto, la Sala Ad--

ministrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que: "Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, en los casos de contrabando; en cada una de sus actuaciones, existen inculcados, por responsabilidad de distinto género: unas de carácter penal, y otras de orden meramente administrativo por el pago de derechos fiscales" Tesis jurisprudencial No. 272 visible, Reg. -- 523 del Apéndice al tomo XCVII del Semanario Judicial de la Federación, actor: Dionisio Alvarado Cruz.

CONCEPTO DE SANCION

El destacado jurista Eduardo García Máynez ha definido la sanción como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.". (37).

Como puede observarse si se compara la definición apuntada -- del maestro García Máynez no se señala una característica propia de toda sanción: el carácter desfavorable, desagradable o adverso para -- quien la padece.

Ahora bien tal sanción puede ser de muy diversas magnitudes, -- atendiendo a las condiciones en que se realizó la infracción y los intereses que se hubieren afectado, para que así la sanción que se es--tablezca responda adecuadamente al objetivo general que persigue, y -- que no es otro que el de la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico.

El aspecto de la diversidad de consecuencia jurídica de la -- sanción que frente a toda transgresión corresponde al derecho hacer -- valer las condiciones para su imperio y los intereses para los cuales existe. Toda consecuencia jurídica está destinada, a su vez, a ser -- vir a ciertos intereses especiales, a aquellos contra los que la -- transgresión se dirige, actuando, respecto de ellos, en sentido opues

(37) Eduardo García Máynez, "Introducción al estudio del derecho". -- Porrúa, trigésimo quinta edición. México, 1974. p. 295.

to al de la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas - corresponde a una diversidad en estos intereses especiales y una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuales aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad adversa.

De esta manera, la diversidad de sanciones resulta muy amplia, pudiendo señalarse de forma enunciativa a la nulidad, el cumplimiento forzoso, la indemnización, la pérdida de derecho y la pena.

CLASIFICACION DE LAS SANCIONES

La variada gama de consecuencias jurídicas de la sanción ha sido motivo de estudio y sistematización por parte de reconocidos juristas entre los que destacan García Máynez y Carnelutti.

En la clasificación realizada por el primero se observa que el maestro se basó en la finalidad que persiguen las sanciones y en la relación existente entre la conducta señalada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, es decir que el incumplimiento de un deber jurídico genera a cargo del incumplimiento un nuevo deber, deber que es constitutivo de la sanción.

García Máynez establece que pueden darse dos hipótesis:

La de coincidencia y la de no coincidencia en la primera situación, es decir cuando el contenido de la sanción coincide con el -

de la obligación, estamos ante el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el derecho privado y que se realiza, por ejemplo, en el embargo y remate de bienes para cubrir una deuda no satisfecha voluntariamente. En la segunda hipótesis no es posible conseguir de una manera coactiva la observancia de una obligación, pero -- existe, en cambio, la posibilidad de exigir oficialmente al incumplimiento que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar. La sanción tiene entonces como fin asegurar al sujeto que ha si do víctima del acto violatorio, una indemnización por los daños y per juicios sufridos. No hay coincidencia de la conducta obligatoria -- con el contenido de la sanción, sino sólo una relación de equivalencia.

No obstante, el propio tratadista reconoce que las sanciones no se agotan en los tipos señalados, porque la violación a la norma -- jurídica tiene, en ocasiones, tanta gravedad o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente; así, no se -- trata de corregir un daño, que puede ser irreparable, sino de imponer al violador una pena. De este modo surge la figura jurídica del castigo como una tercera forma de sanción.

En este caso la figura no comprende exclusivamente a la sanción penal, sino a todas aquellas "cuya finalidad no estriba en lo -- gar coactivamente el cumplimiento de un deber jurídico, ni de conse guir determinadas prestaciones económicas equivalentes a los daños y -- perjuicios derivados del acto violatorio, como sería el caso de las -

diversas formas de nulidad o del derecho concebido a los contratantes de rescindir un negocio jurídico bilateral, cuando la otra parte se--niega a cumplir, así como la multa, etc.". (38).

El autor resume las distinciones en el siguiente cuadro:

Relaciones entre el deber jurídico primario constitutivo de la sanción	Coincidencia	Cumplimiento forzoso. (Su -- fin consiste en obtener coactivamente la norma infringida).
	No coincidencia	I. Indemnización (tiene como una prestación económicamente equivalente al deber jurídico y primario). II. Castigo (su finalidad in mediata es alicectiva. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones -- equivalente).

García Máynez señala que los tipos anteriores constituyen las formas simples de las sanciones jurídicas, pero que a su lado existen las mixtas complejas, a saber:

- 1.- Cumplimiento más indemnización.
- 2.- Cumplimiento más castigo.
- 3.- Indemnización más castigo.
- 4.- Cumplimiento más indemnización más castigo.

Sin embargo, ello no implica que en el campo del derecho admi

(38) García Máynez, ob. cit. p. 298 y s.s.

nistrativo y tributario no se empleen las demás formas de sanción distintas del castigo, ya que, por ejemplo, el cumplimiento forzoso se da claramente en el procedimiento económico-coactivo, la indemnización se presenta con los recargos y el cumplimiento más castigo cuando las autoridades fiscales descubren la omisión de la obligación tributaria y exigen coactivamente su pago más la multa correspondiente. Asimismo, cumplimiento más indemnización más castigo aparece en los casos de omisión de un tributo descubierto por la autoridad tributaria, que procede a cobrar dicho gravamen, los recargos por la omisión, más la sanción pecuniaria.

En materia de sanciones al igual que en en las penas, se adopta el principio de prohibición de penas trascendentes. Una pena es trascendental cuando no sólo afecta al autor del hecho delictivo por ella sancionado, sino que su efecto sancionador se extiende a los familiares del delincuente que no participaron en la comisión del delito.

Así, una pena trascendente pugna con el principio de la personalidad de la sanción penal, de acuerdo con el cual ésta únicamente debe aplicarse al autor, cómplices y en general a los individuos que hayan participado en el ilícito.

Conforme al artículo 21 de la Constitución, "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía —

Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de --
aquél. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones
por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policia...".

Mucho se ha discutido respecto de la constitucional de la facultad sancionadora de las autoridades administrativas puesto que, como se señala, el artículo 21 Constitucional se refiere únicamente a infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno, en los cuales no quedan incluidas las normas de índole tributaria.

El primer planteamiento hecho al respecto es si Constituyente de 1917 quiso limitar la facultad sancionadora de la administración-- pública sólo a infracciones a los reglamentos de policía y buen go -- bierno, restringiéndole sus facultades para que no impusiera otro tipo de sanciones, o si por el contrario, en esta disposición sólo se -- quiso determinar el sujeto que sancionaría la comisión de infraccio-- nes a reglamentos, dejando que el legislador ordinario regulara lo relativo a las infracciones a la ley.

El Código Fiscal de la Federación establece dos clases de sanciones: pecuniarias o multas y privativas de la libertad; y en relación a las primeras el Código Fiscal de la Federación de 1966, contenía sólo multas apoyadas en facultades discrecionales y las no discrecionales, apoyadas en las siguientes condiciones:

Primera. No se impondrá multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

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

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

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

La introducción del sistema de multas fijas obedeció al hecho de que las autoridades fiscales, ante la necesidad de emitir diariamente infinidad de resoluciones no las fundaban y motivaban debidamente, sino que simplemente se concretaban a señalar en todos los casos, como machote, la importancia de la infracción cometida; que las condiciones del contribuyente eran buenas; la conveniencia de destruir -- prácticas establecidas, etc., omitiendo tomar en cuenta si se era o no reincidente; su comportamiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; si el monto de la multa iba en proporción a su situación económica, etc.

Con tal motivo el legislador introdujo para este tipo de infracción el sistema de multas fijas, las cuales se van incrementando a medida que la autoridad fiscal va avanzando en la determinación de las contribuciones emitidas. Ya no tiene ahora el problema de razonar el monto de la multa que se impone, sino que basta que precise la omisión en que incurrió y citar los preceptos que la tipifican como infracción y la multa fija que para esa infracción corresponde.

Debemos citar que en cuestión de infracciones también son adoptadas algunas reglas que en materia penal se aplican para sancionar, como es el caso de la reincidencia prevista en el artículo 65 del Código Penal que señala:

"Art. 65 C.P. A los reincidentes se les aplicará la sanción que deberá imponerse por el último delito cometido, aumentándolo desde un tercio hasta dos tercios de su duración, a juicio del Juez. Si la reincidencia fuera por delitos de la misma especie, el aumento será desde dos tercios, hasta otro tanto de la duración de la pena. Cuando resulte una pena mayor que la suma de los correspondientes a la suma del primero y segundo delitos, se aplicará esta suma."

La reincidencia es una calificativa o agravante que debe sancionarse con mayor energía.

Es importante mencionar que las sanciones en cuyo caso concurra la reincidencia estas serán aumentadas con multas que van según -

el caso de un 20, 50 y 60%, regla que en materia penal se aplica a --
los reincidentes aumentando la pena para el caso de delitos.

Lo anteriormente señalado, se encuentra previsto en los ar--
tículos 75 fracción I incisos a) y b), relacionado con el artículo 77
fracción I inciso a), del Código Fiscal de la Federación, con lo - -
cual queda comprobado que en la sanción administrativa al igual que -
en la pena se aplican para estimarla reglas similares.

4.- DUALIDAD INFRACCION DELITO EN MATERIA FISCAL

El tratadista Villegas B.H. en su obra nominada "Curso de Finanzas, derecho Financiero y Tributario", señala que: "Sin perjuicio de la solidez conceptual que puede tener la distinción entre delitos y contravenciones por su esencia, que hemos resumido en el punto anterior, lo cierto es que desde el punto de vista del derecho positivo la cuestión ha quedado planteada en los siguientes términos:

1).- Por un lado tenemos los delitos fiscales, que son las -- distintas figuras contempladas por la ley.

2) Por otro lado nos encontramos con las contravenciones fiscales, que son las que han quedado subsistentes en el régimen general tributario nacional regulado por ley y en los ordenamientos fiscales provinciales.

Ante esto el derecho penal tributario debe ser considerado -- desde una óptica diferente. Todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entre dentro de un derecho penal tribunal de más amplia concepción, que es básicamente penal pero que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos. Así sucede, -- por ejemplo, con el derecho procesal tributario, que es derecho pro--

cesal, y en el cual la añadidura el tributario encierra únicamente un deseo de identificación.

Tendremos entonces un derecho penal tributario en sentido lato, que abarcará derecho tributario delictual contenido básicamente - en la ley y al derecho penal tributario contravencional regulado básicamente por la ley y los ordenamientos provinciales.

Claro está que esta distinción, en algún sentido, pierde nitidez, porque en ciertos casos nos encontramos con las mismas conductas, que son tomadas a la vez como delitos y contravenciones (por - - ejemplo, la omisión de inscripción, omisión de actuar como agente de retención, defraudación de agentes de retención, defraudación genética).

Pero también es cierto que la distinción pierde importancia - porque en definitiva, conforme a la posición adoptada, el Código Penal opera como fondo de legislación para ambos casos. Es decir, se trate de delitos de la ley, o de contravenciones de la ley, estaremos ante los mismos preceptos y soluciones, que son los del Código Penal.

Se debe aclarar, no obstante, que en materia de contravenciones castigadas con penas pecuniarias pueden producirse alteraciones legislativas de mayor relevancia en relación al régimen del Código Penal". (39).

(39) Héctor B. Villegas, Op. Cit. p. 379 y ss.

Y señala este autor que la infracción tributaria a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal, y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario.

a) Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos, sostiene esta posición Sáinz de Buja (Hacienda..., t.2, p. 206), Albert Hensel (Diritto...,p.309), - Dino Jaracha (El ilícito..., en "Derecho Fiscal", t. 18,p.709) y - - otros destacados tributaristas, entre los penalistas puede ubicarse en esta posición a aquellos que no admiten diferencias esenciales entre delito y contravención, tales como Soler, Jiménez de Asúa y Aftalión.

b) La posición antagónica que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro, que la infracción tributaria es contravencional; y no delictual. Se hallan en esta posición Adreozzi, Bielsa, - Lubarry, Goldschmidt, Alvarez Gendían, etc., y los penalistas que aceptan diferencias sustanciales entre delito y contravención, como - Núñez y Manzini.

Estos dos últimos autores sostienen que no hay diferencias só lo cuantitativas, sino cualitativas o esenciales entre delitos y contravenciones; aunque admiten que también puede suceder que en materia de delitos castigados con prisión se decida alguna alteración con respecto a fórmulas del Código Penal (por ejemplo, la inclusión de la --reincidencia específica, no obstante que el sistema del Código Penal-- es la reincidencia genérica). Pero estas alteraciones serán respe- --tando los grandes principios del derecho penal común, ante lo cual --no podremos hablar de presunción de fraude, de responsabilidad obje-- tiva, de responsabilidad por el hecho de otro, o de pena a la persona jurídica.

En conclusión el problema se debe centrar en dos aspectos:

1) La vigencia de las instituciones del derecho penal común -- contenidas en el Código Penal, que deben ser aplicadas tanto en el de -- recho penal tributario delictual como contravencional.

2) El hecho de que puede haber alteraciones legislativas, con las limitaciones mencionadas, con la aclaración de que si se utilizan los conceptos penales sin significación particularizada deben ser interpretados tal cual lo son en su rama de origen, o sea, el derecho -- penal común.

En consecuencia y de acuerdo a mi personal punto de vista, -- evidentemente nos encontramos ante una dualidad o duplicidad en la --

aplicación por una parte de una contravención o infracción cuyo efecto de la aplicación de una sanción y por otra parte la aplicación de un delito partiendo de la base con los mismos elementos y circunstancias del derecho típico.

DOCTRINA QUE SOSTIENE LA IDENTIDAD DE NATURALEZA Y DIFERENCIAS ACCIDENTALES ENTRE DELITO Y CONTRAVENCION.

El otro grupo de doctrinas que se inspiran al sistema jurídico mexicano, sostienen que no existe una diferencia de sustancia entre delito y contravención, y que las diferencias que existen son accidentes. Por tanto, se sostiene la unidad intrínseca del ilícito -- fiscal administrativo y del penal.

Lomelí Cerezo afirma, "coincidiendo con Aftalión y con Jiménez de Asúa, que no es posible sostener que haya diferencia cuantitativa o esencial entre delito y contravención, sino sólo cuantitativa o de grado y que "existen en Códigos Penales delitos contra la Administración Pública y de que una contravención que afecte solamente los "intereses administrativos" puede transformarse en delito (o convertirse en un hecho contrario a la convicción social, según la doctrina antes citada), únicamente por voluntad del legislador. Esto demuestra que la diferencia entre delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone, pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito." (40).

(40) Margarita Lomelí Cerezo, Ob. Cit. p. 175 y S.

Royo, comentando la legislación española, escribe que la solución relativa al encuadramiento de la infracción tributaria no puede ser pronunciada si no es en base al derecho positivo... Las soluciones que las diferentes legislaciones han adoptado en orden a la — prisión de los injustos fiscales han sido diversa índole: en unos casos, las infracciones tributarias han sido tipificadas y reprimidas — como auténticos delitos; en otros casos, en cambio, han sido considerados simples ilícitos administrativos.

Carbone y Tomasicchio escriben que el ilícito fiscal entre — la más amplia categoría del ilícito administrativo y es una especificación de éste en relación a la materia que se refiere. Si se distingue el ilícito administrativo no es porque entre los dos exista — una diferencia sustancial sino más bien para aislar un grado ilícito-administrativo que se refiere a determinada materia para la cual rigen principios particulares.

Jarach escribe: "No comparto la idea de que exista una diferencia ontológica entre delito administrativo y el delito penal criminal".

Sáinz de Bujanda expone que "existe identidad sustancial entre la infracción criminal", y lo que se ha dado en llamar lo injusto-administrativo y que todas las infracciones tributarias, son por tanto una especie de infracciones penales.

5.- E L P R I N C I P I O " N O N B I S I N I D E M "

En relación a este tema Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez--- señala que, "de acuerdo con nuestro sistema jurídico, el incumplimiento de una obligación tributaria se puede calificar como infracción o como delito, lo cual en principio plantea el problema de que un hecho ilícito sea castigado simultáneamente en los ámbitos penal administrativo, lo que puede hacer pensar que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, lo cual es contrario al principio constitucional de que: "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene" (non bis in idem).

Sin embargo, este presunto problema se resolvió al considerar que la conducta no se sancione dos veces, sino que la sanción presenta dos aspectos: el penal y el administrativo (pena corporal y sanción económica), que son impuestos por autoridades diferentes.

En materia penal las sanciones son pecuniarias y corporales:-- se imponen en dinero y privación de la libertad. Pero en materia fiscal"... la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán -- efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones -- administrativas correspondientes...", por lo tanto, los jueces y tribunales que conozcan procesos por violaciones a las disposiciones -- fiscales deben respetar las declaraciones administrativas respecto de impuestos y multas, por considerar que son por sí mismas independien-

tes de la sentencia que recaiga en el proceso, la cual no podrá ocuparse de ellos para modificarlos o revolverlos, con lo que confirma la idea de los aspectos del castigo por las conductas ilícitas de los contribuyentes". (41).

Refiriéndose a nuestro derecho positivo mexicano Quintana Valtierra y Rojas Yáñez en su obra "Derecho Tributario Mexicano", al referirse al derecho público subjetivo contenido con el artículo 23 de la Constitución General de la república y relacionado con los artículos 70 y 102 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 127 de la Ley Aduanera manifiestan que: "Nadie puede ser juzgado dos veces -- por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene".

Algunos autores aseguran que en materia fiscal se presenta la posibilidad de que infrinja esta garantía, en vista de que un mismo hecho u omisión puede constituir, a la vez, un delito y una infracción. Por ejemplo, el contrabando, la defraudación fiscal y el comercio clandestino, entre otros, dan lugar a dos procedimientos distintos:

a) En cuanto al delito, el procedimiento deberá tramitarse ante las autoridades judiciales penales.

b) En lo que se refiere a la infracción fiscal, el ilícito dará lugar a un procedimiento administrativo que culmina con la sanción --

(41) Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Op. Cit. p. 171 y S.

administrativa.

Un ejemplo del supuesto anterior es el delito de contrabando establecido en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación,-- el cual señala:

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 o 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 extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las personas autorizadas para ello.

Por su parte, en el artículo 127 de la Ley aduanera se establece que comete la infracción de contrabando quien introduzca al -- país o extraiga mercancía en cualquiera de los siguientes casos:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior.

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

III.- Cuando su importación o exportación esté prohibida.

IV.- Si no es justificada los faltantes del artículo 30 de la propia ley, o

V.- Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las infracciones anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad de la gente.

Del cotejo de los supuestos establecidos como infracciones y como delitos en los artículos transcritos se desprende que son similares los hechos tipificados como infracciones y como delitos.

La posibilidad que existan dos procedimientos diversos para sancionar tanto penal como administrativamente un ilícito cometido por un contribuyente, queda corroborada en el texto del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se indica que la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad pe-

nal.

Asimismo, en el artículo 94 de dicho ordenamiento legal establece: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá -- sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a -- las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que-- ello afecte al procedimiento penal".

Sin embargo, en torno a esta cuestión dos distintas posiciones. La primera es la planteada por el penalista Manuel Rivera Silva quien sostiene que la duplicidad de procedimientos para sancionar un delito y una infracción fiscal no conculcan el principio de non bis- in idem previsto en el artículo 23 constitucional. Añade el citado-- autor que dicho precepto prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo- delito, más no ser juzgado por autoridades judiciales penales en - - cuanto a la omisión del delito, y por autoridades administrativas en lo que toca a la infracción de la ley administrativa. Además -conti- núa Rivera Silva-, la sentencia penal que establece la verdad legal- sobre la omisión del delito, la responsabilidad y la pena, son inde- pendientes de la resolución administrativa por la que se sanciona al contribuyente, en ella se considera ninguno de estos puntos -es de-- cir, el delito, la responsabilidad o la pena- al dictarse la resolu- ción mediante la cual se imponga la sanción.

Servando J. Garza y Efraín Macías sustentan la tesis contra- ria. Sostienen que la duplicidad de procedimientos -penal adminis--

trativo- infringe la garantía establecida en el artículo 103 constitucional por los siguientes motivos:

1.- Existe duplicación de juicios: el seguido ante los órganos judiciales penales encargados de aplicar la pena corporal, y el procedimiento administrativo, que concluye con la aplicación de una sanción de carácter, como la multa.

2.- La identidad de la naturaleza de los juicios es, porque en el juicio que se sigue los órganos judiciales y penales se busca la aplicación de la sanción corporal al responsable, mientras que en el procedimiento administrativo se persigue imponer al infractor una sanción o multa, la cual al igual que en el derecho penal, no sostiene al incumplimiento de un derecho violado sino a la aplicación de sanciones de carácter represivo.

3.- La identidad de partes, en ambos casos; es decir, sometiéndola al mismo procedimiento penal y el procedimiento administrativo el sujeto pasivo será el contribuyente, y el sujeto activo estará actuando como poder judicial y como poder ejecutivo.

4.- Identidad de delitos o ilícitos. En ambos supuestos - -en los procedimientos penales y administrativos- se busca sancionar al responsable por un mismo hecho u omisión ilícitos, y aun cuando - en el aspecto administrativo fiscal se establecerá una sanción pecuniaria y en el derecho penal corporal, la diferencia es sólo cuanti-

tativa, ya que en ambas sanciones tienen el carácter de represivas, por el cual existe identidad del fin perseguido.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que, si se trata de delitos fiscales que constituyan al mismo tiempo infracciones administrativas y que ocasionen los dos procesos descritos—judicial y administrativo—, no se viola en principio de non bis in idem.

En este sentido, basta con leer las siguientes tesis:

Los procedimientos penal y administrativo son distintos y—persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de la pena corporal por el delito, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe al cobro de los impuestos o derechos omitidos, ya sean sencillos o adicionales, y a la aplicación de multas por infracción a las disposiciones aduanales. (Sem. Jud. Fed., tomos XXVIII, pág. 307; LXIII, pág. 3950, y LXXIV, pág. 171).

El proceso penal y el proceso administrativo son independientes entre sí y lo resuelto en uno no puede influir en el otro; por tanto, si se sobresee el proceso penal o el imputado es puesto en libertad por falta de méritos, o se le ampara contra el auto de formal prisión, estas circunstancias no impiden que la autoridad administrativa siga el procedimiento de su competencia. (Sem. Jud. Fed.,—

tomos XII, pág. 792; LXIII, pág. 3950; LXXXVI, pág. 75, y Tocas --- 5541/44/la. 60998/492a., y 105/57/AM fallados respectivamente el 3-- de octubre de 1945, el 29 de agosto de 1951 y el 24 de febrero de -- 1959).

Serra Rojas señala que existen dos grupos de opiniones con -- las que se pretende determinar la naturaleza del derecho penal ad-- ministrativo y del derecho penal fiscal, que son:

a) Los derechos; penal, administrativo y fiscal, como disci-- plinas autónomas, deben estudiarse con independencia de cualquier--- rama del derecho, en particular del derecho penal, con el cual guar-- dan afinidades más no relaciones de dependencia; y

b) El derecho penal administrativo y el fiscal dependen del-- derecho penal, del cual forma parte y el cual se subordinan sus prin-- cipios y teorías.

Dentro de este criterio se encuentra una corriente que consi-- dera al derecho penal administrativo y fiscal como un derecho penal-- especial.

Sin embargo estimo en lo personal que esta última considera-- ción no justifica propiamente que al sujeto activo cuya conducta se-- tipifica que en Infracciones y el Delito por contener ambos los mis-- mos elementos dogmáticos y más aún partiendo de una misma conducta--

encaminada al mismo hecho sea sometida a una pluralidad de procedimientos.

En los procedimientos seguidos ante autoridades judiciales, no debe condenarse al pago de la reparación del daño, tratándose de delitos como la defraudación fiscal o su equiparable ya que ello es solo facultad de la autoridad administrativa de acuerdo a lo previsto por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO TERCERO

LA RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA FISCAL

- 1.- CONCEPTOS Y CLASES
- 2.- RESPONSABILIDAD CONTRACTUAL Y EXTRA CONTRACTUAL
- 3.- RESPONSABILIDAD PENAL COMUN
- 4.- RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA PENAL
 - A) PERSONAS FISICAS
 - B) PERSONAS MORALES
 - C) DE TERCEROS
- 5.- RESPONSABILIDAD OBJETIVA PENAL-FISCAL
- 6.- RESPONSABILIDAD SUBJETIVA PENAL-FISCAL

LA RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA FISCAL

1.- CONCEPTO Y CLASES.

Es importante hacer notar antes de tratar el tema del que nos ocuparemos en el inicio a este capítulo que la responsabilidad la enfocaremos fundamentalmente al aspecto tributario y que solo haremos una breve reflexión a las demás clases de responsabilidad que se dan solo a efecto de hacerla mas entendible e ilustrar en lo mayor de lo posible al presente capítulo; al respecto Quintana Valtierra y Rojas-Yáñez señalan que: "La responsabilidad administrativa por infracción a leyes tributarias surge si se dan los siguientes supuestos:

a) Como presunto infractor, y el contribuyente debe tener características del sujeto imputable.

b) En la conducta infractora del individuo debe darse el elemento de la culpabilidad. Esta se presenta en el mismo momento que la conducta punible.

c) La responsabilidad será la consecuencia del ilícito.

Etimológicamente, la palabra proviene del verbo responder, - éste del latín respondere, que implica estar obligado. Luego, quien tiene responsabilidades se encuentra obligado a algo.

Visto lo anterior podemos definir a la responsabilidad como -
la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de una ley.

De tal suerte que la responsabilidad puede darse en el amplio
campo del derecho, en cualquiera de sus ramas cuando se contraviene -
o se infringe lo dispuesto por las mismas, de esta forma encontramos -
que hay responsabilidad civil penal administrativa etc.

RESPONSABILIDAD CIVIL.

La responsabilidad civil prevista en los artículos 1910 y 1913
del Código Civil para el Distrito Federal puede ser:

a) **SUBJETIVA.** Se presenta cuando aquel que, obrando ilícita--
mente o contra las buenas costumbres, causa daño a otro.

b) **OBJETIVA.** Se da cuando una persona, al hacer uso de meca--
nismos, instrumentos, aparatos o sustancias peligrosas cause un daño--
a otro, aun cuando no hayan parecido ilícitamente.

RESPONSABILIDAD PENAL.

Se actualiza cuando se comete un delito, y así lo declara la-
autoridad al imponer la pena al responsable, dentro de la cual se con-
tiene la obligación de reparar el daño causado (art. 29 del Código -
Penal para el Distrito Federal).

La principal característica de la responsabilidad penal es la pena -privación de la libertad-, que implica también la reparación -- del daño causado. En la responsabilidad penal el daño se produce en contra de la sociedad como consecuencia de los bienes jurídicos tutelados por el propio derecho penal; la responsabilidad penal es personal, no puede ser trascendente" (42).

RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS Y FISCALES

Se da por la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública constituye un acto ilícito -- del derecho administrativos y es causa de la responsabilidad del -- transgresor hacia él, entre titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber.

Del párrafo transcrito se desprenden tres formas de responsabilidad.

1.- La reparación del daño causado a la administración (similar a la responsabilidad civil objetiva); por ejemplo, la responsabilidad de los servidores públicos hacia el Estado, y la responsabilidad en el derecho tributario, que obliga a pagar recargos al fisco por tributos cubiertos extemporáneamente (art. 21 y 72 del Código-- Fiscal de la Federación).

(42) Quintana Valtierra J. y Rojas Yáñez Op. Cit. p. 228.

No podemos dejar de destacar lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, que señala que quedan prohibidas... las penas inusitadas y trascendentales, de lo que se desprende que la responsabilidad por infracciones fiscales son de carácter personal, y son penas trascendentales las que recaen sobre una persona distinta a la directamente responsable.

Sin embargo y no obstante lo anterior como más adelante en el presente trabajo lo precisaremos el Código Fiscal de la Federación señala excepciones en que por actos u omisiones de personas que se encuentran relacionadas con el contribuyente, en virtud de la presunción de culpabilidad que establece esta ley reglamentaria; aquellos acarrearán responsabilidad al propio contribuyente.

2. La responsabilidad penal que queda incluida en el campo del derecho penal (arts. 92 a 115 del Código Fiscal de la Federación).

3.- La responsabilidad administrativa, que implica la aplicación de sanciones por infracción a leyes administrativas o fiscales (art. 70 sigs. del Código Fiscal de la Federación).

La responsabilidad en materia fiscal se da cuando:

a) El contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, lo que da lugar a la responsabilidad, que se traduce en el cumpli-

miento forzado de la obligación, independientemente de la reparación de daños y perjuicios, e imposición de la pena a que haya lugar.

b) Al presentarse el incumplimiento o infracción como supuesto jurídico, la consecuencia será la sanción que se imponga al responsable.

Al respecto Margarita Lomelí Cerezo considera que la responsabilidad por infracción a leyes administrativas y fiscales tiene las siguientes características:

1.- "Para que exista dicha responsabilidad debe haber infracción a una norma de derecho administrativo o tributario.

2.- La infracción afecta el interés público aunque no se produzca un daño concreto para el Estado, ya que la norma violada es un derecho público y su transgresión afecta al orden jurídico tributario administrativo, el cual existe en razón de necesidades e interés público fundamentales, como es el que la administración cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, es decir, el pago de los impuestos y sus recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena por incumplimiento prevista en la ley, y que puede consistir en multa, clausura, suspensión de actividades, etc.

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

4.- En principio, la responsabilidad es personal, aunque---
se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpa
bilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones-
especiales entre el responsable directo y otras personas." (43).

(43) Margarita Lomelí Cerezo, Op. Cit. pág. 192.

2.- RESPONSABILIDAD CONTRACTUAL Y EXTRA CONTRACTUAL

El tema de la capacidad de las personas jurídicas y de su responsabilidad contractual y extracontractual (cuasidelitos y delitos)- está vinculado con la responsabilidad en el derecho tributario en - - cuanto a su naturaleza jurídica.

La teoría de la ficción sostiene que existe una representa---ción o mandato que vincula a las personas naturales que administran o dirigen la persona jurídica con ésta. Es evidente que no teniendo vida propia, ellas no pueden actuar por sí y son incapaces de hecho.

Al contrario, la teoría de la realidad parte de otro punto de vista. Si las personas jurídicas son reales, los administradores deben considerarse como los órganos naturales de ellas; la persona jurídica y sus administradores no están vinculados por una relación con---tractual de mandato, sino que forman parte de la entidad; la relación no es contractual sino institucional, derivada de la constitución y - de la organización de la persona jurídica. Se ha dicho que los admi---nistradores no están fuera de la entidad, sino dentro de ella.

Las personas naturales sabemos que son capaces o incapaces de hecho o de derecho. En cambio, las personas jurídicas capaces de de---recho no pueden ser nunca incapaces de hecho, porque es obvio que - - ellas no pueden actuar por sí sino por medio de los representantes -- legales de los cuales están dotadas y es aquí donde entra a funcionar

la teoría del órgano como elemento de representación de la persona jurídica integrante de ella, y no externo a ella.

Por tal razón, las personas jurídicas son plenamente responsables de los actos de sus administradores o sus representantes, mientras éstos actúen dentro de los límites del mandato, según lo dispone el artículo 36 del Código Civil y 157 y demás de la Ley de Sociedades Mercantiles. Pero, consecuencia de esta regla es que si los administradores o representantes actúan fuera de los límites del mandato, las personas jurídicas no tienen responsabilidad alguna por los actos o contratos que ellos hubieren celebrado en exceso de sus facultades. Sin embargo, por aplicación de la teoría del enriquecimiento sin causa, en ese supuesto, la persona jurídica es responsable hasta el monto del enriquecimiento obtenido por aquella actitud del mandante que excede de la representación. Obviamente, si la persona jurídica no es responsable de los actos del mandatario cuando éste excede los límites de la representación, si en cambio es él personalmente responsable de los actos del mandatario cuando éste excede los límites de la representación, si en cambio es él personalmente responsable respecto de terceros con quienes contrato, por aplicación de la misma disposición del Código, responsabilidad que cesa si el tercero tenía conocimiento de que el administrador carecía de poderes suficientes para celebrar el acto en cuestión.

El problema se complica al entrar a la responsabilidad civil en el orden extracontractual o por los hechos ilícitos, porque admiti

do que existe una relación de representación, propiamente dicha, o — bien "de órgano" de la persona entre ésta y sus representantes, lógico es concluir que no puede otorgarse mandato para cometer hechos o — actos ilícitos.

"No se puede ejercer contra las personas jurídicas acciones— criminales o civiles por indemnización de daños, aunque sus miembros— en común o sus administradores individualmente hubiesen cometido deli— tos que redunden en beneficio de ellas.", (44).

Las personas jurídicas responden por los daños que causen — quienes las dirijan o administren en el ejercicio o con ocasión de — sus funciones. Responden también por los daños que causen sus depen— dientes o las cosas, en las condiciones establecidas en el título — =De las obligaciones que nacen de los hechos que no son delitos=, las personas jurídicas han quedado en la misma situación que las personas naturales en cuanto a la responsabilidad civil por los hechos ilíci— tos, responsabilidad que se extiende a la llamada objetiva.

3.- RESPONSABILIDADES EN EL DERECHO PENAL COMUN.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas es uno de los temas más controvertidos en derecho, y la literatura que alrededor de él se ha desarrollado es enorme, labor será resumir las distin— tas teorías y refiriéndose al final al Código Penal.

(44) García Belsunce H. Op. Cit. p. 148. ss.

Para los partidarios de la teoría de la ficción como explicación de la naturaleza de las personas de existencia ideal, todo se resume en el axioma latino "societas delinquere non potest" (la sociedad no puede delinquir).

Teorías que se han manejado desde el derecho romano el cual y de acuerdo a los objetivos perseguidos no es el caso referimos ya -- que se pretende hacerlo de una manera contemporánea para posteriormente referimos al Derecho positivo mexicano.

"Liszt, afirma la responsabilidad de la persona colectiva, -- considerando que si ella tiene capacidad para contratar y obligarse, -- puede realizar acciones leoninas, fraudulentas y dolosas y, por ende, criminales. Considera que la responsabilidad penal de las personas-- jurídicas no sólo es posible sino conveniente, porque jurídicamente-- las condiciones de la capacidad de obrar de las sociedades en materia penal no son esencialmente distintas de las exigencias por el derecho civil o el derecho público, su teoría fue seguida, con gran repercusión, en Suiza por Ernesto Hafter, y en Alemania repercutió en el famoso penalista Binding, quien no obstante considerar que hay una cierta capacidad de delinquir por parte de las personas colectivas, termina en forma dubitativa sus conclusiones, porque cabe considerar que-- aquel autor no puede enrolarse en la teoría de los que admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Gierke, quien como hemos visto sostiene la teoría de la reali

dad en cuanto a la naturaleza de las personas jurídicas, afirma que - éstas son responsables penalmente, porque si el sujeto no delinque como individuo sino inmerso en la corporación, es a ella, y no a la--- persona natural, a quien se debe castigar. Agrega que no ha obrado - él como hombre, sino que ha actuado como miembro de la sociedad, y no sería justo que, puesto que quien ha delinquido es la propia socie -- dad, no los miembros que la representan, que se castigara a éstos como personas naturales. Sobre tal fundamento sienta la teoría de la-- responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Mezger, sin apartarse de la máxima "societas delinquere non-- potest", a la imputabilidad de las personas jurídicas por necesidades prácticas, particularmente en orden a las multas fiscales. También-- repudia la incriminación de las personas jurídicas, siguiendo sus convicciones positivas, Florian, que sostiene que los actos punibles no pueden atribuirse a las colectividades". (45).

"Enrique Aftalión analiza algunas teorías y admite la respon-- sabilidad penal de las personas jurídicas y la separación de los conceptos de "obligación" y de "responsabilidad" un criterio positivista fundado en la legislación nacional y comparada y en ciertos preceden-- tes jurisprudencias; la existen a de ilícitos penales imputables en - la realidad de los hechos a la persona jurídica y en la justicia de - esa imputación que obedece al imperativo del "deber ser".

(45) García Belsuncen, op. cit. p. 152 .

Parte del concepto de que las normas jurídicas establecen en general no sólo "que hacerse u omitirse", sino que individualizan además al ente en ser gente de la conducta en cuestión, que cuando en derecho se habla de personas o sujetos de derecho se refiere a un haz de acciones humanas que se imputan normativamente a un centro común de referencia; en general, la entidad psicofísica "hombre".

Aftalión señala que las teorías jurídicas sobre la naturaleza de las personas de existencia ideal sean en la teoría de la ficción o de la realidad, han servido más bien de estorbo que de ayuda para resolver el problema. Las normas jurídicas sostienen que esas personas se refieren, en su vez de prescribir que debe hacer y de individualizar a la vez el ente que debe hacerlo, sólo determinaban lo primero, en efecto, cuando el ordenamiento jurídico establece que una persona jurídica tiene ciertas facultades y obligaciones, queda precisado el primer interrogante, en cambio, la individualización del agente que ha de realizar los actos prescritos en asunto que queda delegado a otra norma, pone el ejemplo siguiente: Si una sociedad anónima está obligada a exhibir sus libros, la determinación de quien ha de realizar las acciones necesarias para convertir en realidad lo prescrito es algo que está delegado a los estatutos y reglamentos de la sociedad. Y huelga decir que este agente no puede ser otra cosa que un hombre de carne y hueso. Sólo que los actos del agente no son imputados por el ordenamiento jurídico a su centro sico-físico, sino a la persona jurídica. En caso de haberse verificado la exhibición de los libros...es irrelevante especificar quién los exhibió materialmente.

Afirma que este ejemplo robustece la tesis de que las personas jurídicas consisten, igual que las físicas, en meros haces de acciones humanas que se imputan normativamente a un centro común de referencia, sólo que, en el caso de las personas jurídicas, el ente al que se imputan las acciones no es el agente humano que las realizó; los individuos son obligados y facultados de modo mediato, por intermedio de las personas jurídicas. Y señala que las primorosas construcciones edificadas por los penalistas en torno del elemento subjetivo del delito -dolo y culpa- y de la función y fin de la pena -prevención, corrección, etc. parecerían destruir de plano esta clase de responsabilidad y explican la casi general repulsa de que es objeto en el área de la doctrina penal: Sin embargo y no obstante lo anterior-- fundamenta la doctrina contraria, sosteniendo que no debe suponerse - los conceptos de "obligación" y de "responsabilidad". Hay numerosos casos en que quien responde es otro que el titular de la obligación.- Así, el régimen penal llamado de la venganza de sangre propio de las comunidades primitivas y la institución de las represalias del derecho internacional público, señala que el famoso adagio "societas delinquere non potest" solo significa que los actos ilícitos tienen que ser materialmente cometidos por personas de carne y hueso, pero la consideración jurídica del problema no se agota en la determinación de "¿quien cometió el entuerto?", sino que debe además contestarse a la pregunta por la responsabilidad: "¿quien debe cargar con el mochuelo?". concluye que se advierte que nada puede coartar la posibilidad que el derecho tiene para hacer recaer las consecuencias en quien no ha sido el agente material de las transgresiones, y se funda para - -

ello en la legislación nacional citando las leyes impositivas, la de control del comercio de carnes, la de identificación de mercaderías, la de monopolios, la de precios máximos, y fallos de la Corte y la -- Legislación comparada, con el "Interpretation act" de 1889 de Inglaterra, el Código Penal de Nueva York reformado en 1898, el Código Penal de Canadá de 1802, la Ley de Alemania de 1919 y el Código de Defensa Social de Cuna." (46).

La Corte admite una responsabilidad penal de los entes colectivos de orden positivo, por creación legislativa, pero deja a salvo el principio de que las personas jurídicas no son pasibles de responsabilidad penal, y no obstante ello, Aftalión extrae conclusiones favorables a su tesis de la referida sentencia, otro de sus argumentos radica en que las teorías negativas de la responsabilidad de estos entes colectivos se plantean la cuestión en un plano "cuantitativo y -- causal", tazonándose sobre la base de que la responsabilidad delictual requiere, como antecedente usual, la existencia de una voluntad, decidiéndose una verdadera imposibilidad de orden lógico-ontológico -- para responsabilizar penalmente a los entes colectivos, pero que muy distintas son las conclusiones si se seca el asunto del terreno de la concepción naturalista --lógica del ser-- y se lo lleva al plano del -- deber ser, lógico y axiológico, tal como lo exigen la teoría pura del derecho y la teoría apológica. Se advierte, entonces, que la cuestión no consiste en preguntar si es posible hacer penalmente responsables a las personas jurídicas, sino en averiguar si ello es justo o --

(46) Aftalión Enrique, "La Ley" Ob. Cit. p. 281 y ss.

no. Sostiene que el legislador puede resolver favorablemente o no la responsabilidad penal de las personas colectivas, pero que el problema se plantea cuando la legislación es ambivalente, caso en el cual el juez debe, para aprehender por comprensión cada situación particular, valorar las =circunstancias del caso=... Asimismo, valorar la ley a fin de establecer si su tesis radica en que la cuestión debe plantearse por consideraciones de índole axiológica, insusceptibles de ser-- esclarecidas por procedimientos formalistas y lógico-abstractos.

Admite que esta teoría de separar la "obligación de la responsabilidad" e imputar las consecuencias de un acto a otro ente que el agente que lo realizó, choca con "teoría jurídica del delito", pero-- recuerda la célebre de Ihering cuando dice:

"La vida no debe plegarse a los principios, sino éstos deben-- modelarse sobre aquélla".

Termina sosteniendo que la estructuración científica del de-- recho penal sólo podrá lograrse desde una nueva posición que sepa con jugar los aciertos de la escuela positiva con los de la técnica jurídica, descartando a la vez los errores en que ambas han incurrido y - superándolos gracias a un enfoque inédito y original del derecho como experiencia estimativa.

Jiménez de Asúa se pronuncia en contra de la responsabilidad penal de las personas de existencia ideal. Parte del presupuesto de-

la definición del delito como un acto jurídico y culpables, y no podemos hablar de él sin que el hecho tenga un nexo anímico con el sujeto; es decir, que le sea imputable, y señala que:

Si para castigar un hecho es preciso que sea imputable y antijurídica la conducta, es obvio que no habiendo sujeto imputable, capaz de dolo, no hay delito, y esto no lo duda en absoluto jurista alguno, a no ser que quiera marchar por los caminos de una originalidad excesiva, como los neokelsianos argentinos, que niegan todas las características del delito y sólo ven en él un conjunto, muy grato, por cierto, a los nacionalistas de Alemania, su tesis radica en que no es posible afirmar que una persona ha realizado un acto solo si en él no concurren dos grupos de elementos esenciales: el intelectual y

Aquéel consiste en que el sujeto capte dentro de su conciencia al hecho, tal y cual es, con todas las circunstancias del tipo -- que el Código Penal ha definido, y que además conozca la significación de su acto. Adelantándose a refutaciones sobre que sólo serían verdaderos delincuentes dolosos los juristas, porque son los únicos -- capaces de apreciar las consecuencias verdaderamente antijurídicas de su acción, agrega que lo que se requiere es el conocimiento profano, y no el técnico cuando se habla del elemento intelectual del dolo, y da como ejemplo que él no tiene la menor noción de mercancía, pero -- sabe lo que es un automóvil. Que aquel que no ha recibido las menores nociones de zoología, sabe bien lo que es una langosta, y que un enfermo de pulmonía o de fiebre tifoidea reconoce el mal por sus síntomas aunque no sepa determinar su etiología y la terapéutica adecua-

da para su curación.

Agrega que el dolo exige voluntad y previsión, y que la previsión es la representación del resultado que constituye el elemento afectivo que, junto con el intelectual, integran los elementos esenciales configurativos del dolo.

Admite que puede haber formas aberrantes de imputación y también formas objetivas de responsabilidad, puede por tanto, imponerse-- multas a una sociedad y disolverla, privado de sus bienes a un accionista inocente por actos delictivos cometidos por un gerente de la sociedad.

Sostiene que, la cuestión no consiste en verificar la factibilidad de esta clase de sanciones, sino en ver si la admisión de - - ella está conforme con los principios de un derecho penal civilizado, y si en homenaje a conveniencias políticas o prácticas, debe admitirse la derogación de ciertos principios cuyo valor humano los ha tornado casi universales, en particular el principio de que no hay pena - sin culpa.

Borda, alude a los delitos que cometen las personas jurídicas en el orden económico y fiscal; se alarma de la impunidad para esas corporaciones, que son en muchos casos verdaderos testaferros y concluye diciendo que, mientras los juristas siguen disertando sobre el tema, el legislador acosado por las exigencias de la realidad -

social, ha reconocido en todos los países, con mayor o menor extensión, la responsabilidad penal de las personas jurídicas." (47).

No obstante lo anterior únicamente las personas físicas tienen los atributos de inteligencia y voluntad que presuponen esas finalidades de la pena; las personas morales no lo poseen; los intimidables son sus representantes u órganos. Es sólo a través de ellos, — por sus efectos en ellos, que se puede vincular de alguna manera una persona moral al círculo de la represión penal... Toda afirmación de que las personas ideales son delincuentes, es una tesis contraria a la razón justificadora del derecho penal, la cuestión puede y debe plantearse, sin recurrir a una aplicación artificiosa de los conceptos de la autoría y responsabilidad penales, fundando la repercusión en la persona y bienes del ente moral de la consecuencia del delito de sus órganos, sea en la idea de una medida de seguridad tendiente a aniquilar la empresa criminal o el medio de acción ilícito de sus órganos o componentes; sea como un medio de asegurar la eficacia de las penas de orden administrativo, cuyos fines resultarían frustrados si en las transgresiones cometidas por los órganos de la persona ideal, la retribución no pudiera afligirlo más allá del ámbito estrictamente personal, excluyendo al verdadero sujeto del deber administrativo violado.

García Belsuncen en relación al tema sostiene que este debe-

(47) Borda citando a García Belsuncen. Op. Cit. p. 161.

resolverse no en el terreno científico sobre la base de los principios de autoría, imputabilidad y responsabilidad penales, ni menos - aún en la llamada "teoría jurídica del delito".

Es una cuestión de derecho positivo frente a las circunstancias del caso y que aquél resolverá según corresponda a las motivaciones o requerimientos políticos, jurídicos, económicos y sociales- del medio ambiente en que la norma debe desenvolverse.

Niega que la persona jurídica -acorde con seguimiento a la- teoría de la realidad respecto de su naturaleza jurídica- es centro- de atribución de normas que le otorgan determinada capacidad, y dentro de esa capacidad cabe también la de delinquir, pero se opone a-- este razonamiento el principio de que no pueda separarse -como lo -- quiere Aftalión- la "obligación" de la "responsabilidad", y en su- consecuencia castigar a quien no es delincuente o, en otros términos aplicar la pena sin que haya imputabilidad y, consecuentemente, res- ponsabilidad, aunque frente a la realidad el legislador debe atri--- buir el hecho punible con plena aplicación de los principios de la - autoría, imputabilidad y culpabilidad a las personas naturales o fi- sicas que actúan como órganos de representación o dirección de la-- persona colectiva, pero siempre y cuando esas personas hayan actuado en forma personal y directa -o tenido"intervención" como lo requie-- ren varios ordenamientos positivos- en la realización del acto anti- jurídico.

Señala que siendo fiel a los principios científicos de la — "teoría jurídica del delito" y recogiendo ese dato de la realidad — que es la comisión de actos ilícitos por parte de las personas jurídicas, evitamos la impunidad que desprotege a la sociedad y más aún— desmerece la función jurídica y social de los entes colectivos.

Para los efectos de nuestro derecho Positivo Mexicano y atendiendo fundamentalmente a cuestiones jurídico legales la responsabilidad penal común se encuentran reglamentadas en el Código Penal de aplicación para el Distrito Federal y para toda la República, entratándose de delitos de competencia federal encontrándose comprendidaen el Título Primero, Capítulo III, que se refiere a las personas — responsables de los delitos y que son: en términos de artículo 13 — del ordenamiento citado:

Art. 13.- Son responsables del delito:

- I.- Los que acuerden o preparen su realización.
- II.- Los que los realicen por sí;
- III.- Los que lo realicen conjuntamente;
- IV.- Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V.- Los que determinen intencionalmente a otro a cometeerlo;
- VI.- Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a — otro para su comisión.
- VII.- Los que con posterioridad a su ejecución auxilien delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y,

VIII.- Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Los autores o partícipes a que se refiere el presente artículo responderán cada uno en la media de su propia culpabilidad.

Para los sujetos a que se refieren las fracciones VI, VII, - VIII, se aplicará la puntualidad dispuesta por el artículo 64 bis de este Código, es decir hasta las tres cuartas partes de la correspondiente al delito de que se trate y, en su caso de acuerdo con la modalidad respectiva.

4.- LA RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO PENAL.

En materia tributaria la responsabilidad penal para efectos de nuestro derecho positivo mexicano, cuando se trata de personas — jurídicas, sociedades, asociaciones u otras entidades del derecho — privado o de los incapaces, la pena de prisión corresponderá a los— directores, generales, administradores, mandatarios o representantes que, por razón del contrato, estatutos o disposiciones legales, fueran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributa— rias de las sociedades a que pertenecen o de sus mandantes o repre— sentados.

En este mismo orden de ideas: Son personalmente responsables de las multas, infracciones formales, omisión de impuestos, defrau— dación y agentes de retención y percepción que no ingresaren el im— puesto retenido o percibido como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión, de entidades, patri— monios, empresas, entre otros.

García Belsunce manifiesta que "la conducta antijurídica de— esas personas naturales es la que conlleva a su propia responsabili— dad y a lograr la satisfacción del bien jurídico tutelado, de manera tal que la persona jurídica sea responsable, sin caer en la impuni— dad ni en la contradicción de tener una capacidad detemiada para — contratar, y no una capacidad determinada para contratar, y no una—

capacidad para merecer sanciones por su incumplimiento."(48).

Están obligados a pagar los accesorios quienes deban abonar los respectivos impuestos, anticipos y otros pagos a cuenta, y deberán pagar los impuestos, nos encontramos con las normas de la ley,— que establece que son sujetos de derecho y responsables por deuda — propia, las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, — asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previas en el inciso anterior y aun los patrimonios destinados a un — fin determinado, cuando unos y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho — imponible.

En otros términos, son imputadas a las personas de existencia jurídica las infracciones en que incurrir por medio de sus órganos de dirección o representación o de los meros representantes o administradores que no revistan la calidad de órganos legales o estatutarios, sin perjuicio de las sanciones personales que a éstos correspondan.

Cuando se trate de personas jurídicas, sociedades, asociaciones u otras entidades de derecho privado o de los incapaces la pena de prisión corresponderá a los directores, gerentes, administradores, mandatarios o representantes que, por razón de contratos, esta-

(48) García Bensuncen H. Op. Cit. p. 165.

tutos o disposiciones legales, fueran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a que pertenecen o de sus mandantes o representados.

Como veremos, esta norma traslada la imputabilidad y responsabilidad de las personas jurídicas a sus representantes, sea que ellos hayan cometido el hecho u omisión infraccional o no, porque la norma ha omitido agregar que la pena de prisión corresponderá a las personas indicadas cuando ellos sean quienes son los autores personales y directos de la infracción, por aplicación del principio de la responsabilidad subjetiva, tema al cual me referiré más adelante en el capítulo de la culpabilidad.

En cuanto a los alcances de la responsabilidad tributaria penal, conviene recalcar solamente que tratándose de penas de prisión, ellas pueden ser aplicables a los representantes de las personas jurídicas en tanto a ellos puede imputarse el delito tributario sobre la base de una autoría personal y directo, a la vez que subjetiva.--

Es el caso volver a repetir que nadie responde por el delito de otro. Que como dicen Glulinal Fonrogue y Navarrine, es necesario acreditar que el director a quien se pretende hacer responsable solidario tuvo intervención personal, directa y culpabilidad subjetiva-- en el hecho del incumplimiento.

La responsabilidad pecuniaria de la entidad, sus represen--

tantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, podrán ser sancionados por su actuación personal en la infracción, los delitos son las conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas. En la especie, el Código Fiscal de la Federación los regula en el--- capítulo II del título IV, y para efectos de la responsabilidad nuestra legislación señala:

Al respecto, en el artículo 95 se establece que serán suje--- tos responsables de delitos fiscales, aquellas personas que:

- 1.- Consienten la realización del delito.
- 2.- Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- 3.- Cometan conjuntamente el delito.
- 4.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- 5.-Induzcan dolosamente a otro para su comisión.
- 6.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- 7.- auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una-promesa anterior.

También será sujeto responsable por encubrimiento quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en la comisión del delito:

- 1.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte -- el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su

legítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines

- 2.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haya desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

Los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación se pueden clasificar en nominados e incommunicados. Esto obedece a que solamente dos tipos delictivos se han calificado con una nominación: el Contrabando y la Defraudación Fiscal. Las otras conductas punibles que en forma casuística han sido relacionadas no tienen nombre específico.

En lo referente al delito de contrabando, este ocurre cuando se introducen o extraen del país mercancías omitiendo el pago de las contribuciones respectivas, o cuando se trata de mercancías de tráfico prohibido o restringido.

En el artículo 103 también se citan otras conductas que en forma presuntiva se consideran como contrabando, pero que admiten pruebas en contrario. Estas consisten básicamente en la posesión o realización de maniobras respecto de mercancías extranjeras en lugares donde, por razones de control, se deben encontrar amparadas por

la documentación respectiva.

Otras conductas que son asimilables al contrabando y se sancionan con las mismas penas para él señaladas, con las relativas al comercio o posesión de mercancías de procedencia extranjera que no cuenten con documentación legítima, y que no puedan ser consideradas como de uso personal y en estancia legal, en los términos de los artículos 105, 106 y 107 del Código citado.

El delito de contrabando puede ser calificado cuando se comete con violencia física o moral, de noche o por lugar no autorizado para la salida o entrada al país o para el tráfico de mercancías; cuando el autor se ostente como funcionario o empleado público; o bien cuando se utilice documentación apócrifa.

El otro delito nominado es el de defraudación fiscal, que se comete cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones u obtiene un beneficio indebido con engaños o aprovechando errores en perjuicio del fisco federal.

Se sanciona con las mismas penas de la defraudación fiscal a quien declare menores ingresos o incluya deducciones falsas en sus declaraciones fiscales, omita el entero en tiempo de contribuciones retenidas o recaudadas, o al que ilegítimamente se beneficie de un subsidio o estímulo fiscal.

Los delitos innominados se tipifican con las siguientes conductas:

- 1.- Omitir el cumplimiento de la obligación, por más de un año, de inscripción propia o ajena en el Registro Federal de Contribuyentes.
- 2.- No rendir al citado registro los informes requeridos, o hacerlo asentando falsedades.
- 3.- Utilizar más de una clave que otorgue el citado registro
- 4.- Atribuirse ante el registro, como propias, actividades de terceros.
- 5.- Omitir la presentación de declaraciones durante dos o más ejercicios fiscales.
- 6.- Ocultar, alterar o destruir los libros o sistemas contables, o la documentación que soporte los datos en ellos contenidos.
- 7.- Disponer para sí o para otro, una persona con carácter de depositario o interventor designado por la autoridad, del bien depositado, de sus productos, o de las garantías que se hubieren constituido.

- 8.- La alteración dolosa o destrucción o deterioro doloso - de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o - - fiscalizado.
- 9.- El apoderamiento, destrucción o deterioro doloso de mer cancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscaliza do.
- 10.- Abandonar o cambiar de domicilio fiscal en forma fraudu lenta.

Por último, encontramos que se constituye delito fiscal, cometido por funcionarios o empleados públicos, la orden o práctica de vistas domiciliarias, o embargos, sin mandamiento escrito por la autoridad fiscal competente.

La sanción que procede para los delitos fiscales enunciados-- es la privación de la libertad, que va de 3 meses a 9 años según el delito de que se trate, y tomando en consideración las siguientes -- calificativas.

- a) Que el delito sea cometido por, o participe en cualquier forma un funcionario o empleado público.
- b) Que se trate de un delito continuado.
- c) La tentativa sólo se sancionará cuando no se produzca el resultado deseado debido a causas ajenas a la voluntad--

del autor.

El procedimiento penal está sujeto a requisitos especiales— de procedencia según el delito de que se trate. Estos requisitos— consisten en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación:

1.- Formule querrela en los casos de:

- a) Asimilación al contrabando (art. 105).
- b) Defraudación fiscal (art. 108).
- c) Asimilación a la defraudación fiscal (art. 109).
- d) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (art. 110).
- e) Delitos por incumplimiento de obligaciones formales (art. 111).
- f) Disposición de bienes por depositarios o interventores (art. 112).
- g) Visitas o embargos sin mandamiento escrito (art. 114).

2.- Emitida declaratoria de que el fisco federal sufrió o pudo sufrir perjuicio en delitos de:

- a) Contrabando (art. 102).
- b) Robo o destrucción de mercancías en dominio fiscal (art. 115).

3.- Simple declaratoria en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran del permiso respectivo, o bien cuando se trate de mercancías de tráfico prohibido.

El Código Fiscal establece que en los demás casos será necesaria la denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal, casos que sólo se circunscriben a un delito, el relativo a la destrucción de controles fiscales establecido en el artículo 113 de este Código.

Por lo que respecta a la prescripción de la acción penal, es ta procede a los tres años contados a partir de que la autoridad tuvo conocimiento del delito y del delincuente, o bien en cinco años-computados a partir de la realización de ilícito. Esta regla sólo se refiere a los delitos perseguibles por querrela, ya que en los demás casos se aplica el Código Penal del Distrito Federal.

El sobreseimiento se puede decretar en los procesos relativos a los delitos en que sea necesaria querrela o bien la declaratoria de perjuicio o de contrabando, cuando la Secretaría de Hacienda solicite que se sobresean los procesos en cuestión, siempre y cuando los procesados paguen o garanticen las contribuciones omitidas, las sanciones impuestas y los recargos respectivos, y la solicitud se haga antes de que el Ministerio Público formule conclusiones.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA PENAL

A) PERSONAS FISICAS.

Antes de iniciar con el enfoque tributario, acerca de la responsabilidad de las personas físicas, es importante invocar principalmente el artículo 22 de la Constitución General de la República -- que contiene el derecho público subjetivo en favor del gobernado, -- mediante el principio de supremacía de la ley que le garantiza la -- prohibición de trascender responsabilidad a aquellas personas que no hallan participado en ningún acto que directamente les genere algún tipo de obligación.

Visto lo anterior, es evidente que partiendo de este principio bajo el cual, en el caso concreto deberán estar las leyes reglamentarias, resulta obvio pensar que los actos realizados por las -- personas físicas únicamente versará la responsabilidad por infracciones fiscales de manera simple y objetiva, es simple porque se sostiene que para el fisco no importa la imputabilidad ó inimputabilidad-- del sujeto, ya que para hacienda sólo hay contribuyentes; si el contribuyente no cumple con sus obligaciones, el Fisco ejercita sus medios legales de coerción y aplica las respectivas penas, que la ley impone con el objeto principal de asegurar al erario el ingreso de-- las sumas debidas por el contribuyente. Y es objetiva porque de la existencia misma del bien o acto jurídico gravado, de manera análoga a la responsabilidad objetiva.

"Para que exista responsabilidad penal-fiscal por la comisión de una infracción es necesario que se tenga una obligación y que esta se halla incumplido, violado con ello una norma de derecho-fiscal-penal; se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible la responsabilidad objetiva, la responsabilidad es estrictamente personal, aunque marca la excepción la Ley Tributaria al referirse al pago de la reparación del daño, que en casos especiales puede recaer sobre terceros, la responsabilidad fiscal-penal deriva de un hecho ilícito, es decir requiere de la violación de una norma, por dolo o por culpa y es personal." (49).

B) RESPONSABILIDAD DE LAS PERSONAS MORALES.

La responsabilidad penal de las personas morales han sido siempre campo fértil para las más encontradas opiniones, si la concepción misma de la persona moral y el entendimiento cabal de su naturaleza, estructura y funcionamiento no han logrado hasta ahora conquistar un criterio parejo y uniforme de los juristas, Matos Escobedo señala que el "fenómeno inicial y objetivamente innegable, de que una pluralidad de hombres, reunidos en torno de intereses comunes, actúe como una unidad, con personalidad y responsabilidad propias y distintas de las personas físicas que concurren a integrarla, no ha sido de fácil y obvia inteligencia y, por el contrario, ha proporcionado materia para múltiples y prodigiosas elaboraciones dialécticas.

(49) García Domínguez, Op. cit. p. 321 y ss.

Es el punto de partida de un problema pletórico de inquietudes y sorpresas que, nacido de situaciones y de hechos registrados en la vida social, se desenvuelve en las contingencias de la doctrina y desemboca. Inevitablemente, en la ley.

La acertada elaboración del concepto jurídico de persona moral debe partir del conocimiento de lo que en derecho se entiende -- por persona. La idea de personas abarca desde el significado meramente etimológico de la máscara que usaban los actores griegos y romanos en las representaciones dramáticas hasta la concepción elaborada de la entidad humana que es capaz de ser sujeto de derecho y -- obligaciones.

Continuando con la responsabilidad de las personas colectivas o morales, la persona colectiva es sujeto de obligaciones y deberes, que tiene una voluntad social, que puede realizar conductas, -- que puede celebrar negocios jurídicos, que puede cumplirlos; por -- ello, se debe admitir que puede incumplir sus obligaciones, que puede realizar acciones ilícitas y cometer infracciones, que pueden realizar acciones ilícitas y cometer infracciones fiscales de las que -- indudablemente debe responder; es decir, la persona colectiva debe -- soportar las consecuencias jurídicas por el incumplimiento de sus -- obligaciones fiscales, consistentes en un nuevo deber a su cargo, o bien en la modificación o extinción de un derecho.

"Las infracciones fiscales de las corporaciones son posibles

Jurídicamente en virtud de que las condiciones de su capacidad de obrar en materia fiscal no son fundamentalmente distintas de las exigencias por el derecho privado, y por lo tanto son merecedoras de sanción.

En cuanto a las sanciones a la persona plural misma, no hay modo de negar que habrán de alcanzar a todos los asociados en sus intereses económicos, los cuales en cambio, también resultarían favorecidos por el lucro que pudiera derivarse de las infracciones fiscales.

De la responsabilidad de las personas colectivas derivan sanciones cuyas consecuencias resienten necesariamente, todos los miembros de la sociedad, aunque no hayan tomado parte en la concepción, preparación o ejecución. Es imposible que la sanción al grupo deje de ser resentida por todos los agremiados en sus intereses económicos, pero la pena sería insuficiente e ineficaz si se impusiera solo a los individuos que actúan como sus órganos.

La capacidad que el Derecho otorga a los órganos de la sociedad o corporación y la voluntad colectiva que de los mismos surge, es para obrar conforme a Derecho, en el cumplimiento de los fines sociales. No se trata de que los órganos de la asociación, fuera de su carácter de tales, sin vinculaciones con la agrupación, y sin provecho para esta, realicen aparte actos ilícitos. No se trata, no-

lógicamente puede tratarse, de otra cosa que no sea de aquéllas actividades ejecutivas en nombre, al amparo y en beneficio de la agrupación y, lo que es más, con los propios elementos puestos en manos de sus órganos; y no tiene nada de inocuo que una persona plural soporte las consecuencias, reparatorias o punitivas, ya sea por actuar en su concentración y ejecución o por participar en sus resultados provechosos.

La vida moderna, el vigoroso desarrollo de las sociedades y su actuación conciencia y voluntad propias, distintas de la individual, hacen absolutamente necesario que las personas colectivas puedan ser autores de infracciones fiscales. Las circunstancias económicas y sociales de la vida moderna demandan que pueda sancionarse a las corporaciones o empresas que hayan incumplido sus obligaciones fiscales.

La importancia de las personas colectivas y reconociendo que ellas representan una fuerza social considerable en la vida moderna; y, por otra parte, que el orden jurídico puede ser gravemente perturbado cuando las actividades de los entes plurales constituyan una violación de la ley fiscal que deben reconocer que no están excluidas de sanciones fiscales como medida eficaces de defensa social contra las personas colectivas cuando cometen infracciones de esa naturaleza.

La represión fiscal-penal se funda en la necesidad de asegurar legalmente la normal recaudación de los impuestos, porque ésta es - -

Inherente a la existencia misma del Estado. Y la norma fiscal perdería eficacia si los sujetos obligados se dividieran en responsables y no responsables en razón de una imputabilidad que se basaría en discriminantes de unidad psicofísica que falta en las personas colectivas.

Por otra parte, es una ventaja reconocer la voluntad del ente plural como voluntad humana, y sus actividades como conducta humana, porque de ese modo su responsabilidad, en todos los aspectos, no se diluye en una pluralidad de sujetos desorganizados sino que se concentra en esa unidad llamada organización u organismo". (50).

Por tanto, el propio Bielsa sostiene que el menor, el insano o la sociedad mercantil, tiene un representante legal y su patrimonio se encuentra definido y obligado jurídicamente, lo que los hace responsables de las infracciones fiscales, máxime que existe una relación objetiva entre fisco y patrimonio, si bien el representante responde ante sus representados de las conductas culpables o negligentes que los perjudiquen.

"Aftalión, siguiendo la doctrina llega a la conclusión de que las personas morales pueden tener responsabilidad por infracciones fiscales y por ilícitos penales, señala que las personas físicas y --

(50) García Domínguez, Op. Cit, p. 324 y ss.
García Domínguez M.A. Teoría de la infracción Fiscal Derecho Fiscal Penal. Primera edición, Cárdenas Editor y Distribuidor México, p. 324 y ss.

morales son centros de imputación de derechos y obligaciones. Es decir, si una sociedad mercantil tiene la obligación de exhibir ante las autoridades fiscales sus libros, el incumplimiento de tal obligación y la consiguiente infracción fiscal no es imputable a los administradores que estatutariamente deban exhibir tales libros, sino la propia empresa. La persona fiscal que incurrió en la omisión no es imputable del ilícito." (51).

En este aspecto, Lomelí Cerezo hace referencia al artículo 11 del Código Penal para el Distrito Federal, que señala la responsabilidad de las personas morales respecto de ilícitos, destacando -- que en dicho Código no existe el procedimiento para exigir la responsabilidad corporativa.

En el artículo 26, fracción V, del Código Fiscal vigente se establece la responsabilidad solidaria de los representantes de los contribuyentes, únicamente por lo que respecta a los tributos, pero no en cuanto a la responsabilidad por infracciones.

C) RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA POR ACTOS DE TERCEROS:

Sin duda uno de los temas que más ha generado diversidad de posiciones es la responsabilidad penal tributaria por actos realizados por los representantes, en este sentido a pesar de las pole-

(51) Enrique R. Aftalión. Op. Cit. 121.

micas posiciones doctrinarias que más adelante señalaremos, el Código Fiscal de la Federación en el Capítulo II que se refiere a los Delitos Fiscales; señala en el artículo 95 a los responsables de los delitos, y no solamente son genéricas sus fracciones para incluir a las personas físicas y a las personas morales sino también a los terceros.

García Belsuncen al referirse a este punto señala en principio los siguientes cuestionamientos; al referirse a los criterios adoptados en el campo del derecho tributario penal y se asienta en los siguientes principios.

"a) que por ser el ilícito tributario y sus sanciones de naturaleza penal nadie puede ser penado por el hecho de un tercero;

b) que el delito tributario es un acto antijurídico y culpable (culposo o doloso); o sea, que la culpabilidad es el fundamento de la responsabilidad, y aquella a su vez requiere como presupuesto la imputabilidad;

c) que como efecto de lo que antecede, ningún delito tributario puede ser atribuido sino sobre la base de la actuación personal del agente (contribuyente o responsable), que ejecutada con culpabilidad (dolosa o culposa), conduzca a determinar una responsabilidad tributaria penal subjetiva, y en el ámbito del derecho tributario penal argentino y comparado se encuentran atribuciones de responsabi-

lidad objetiva por el hecho de terceros, que conducen a condenar y--
penar a un sujeto (contribuyente o responsable) por el hecho de un -
tercero, faltando, en consecuencia, a los presupuestos básicos de im
putabilidad, culpabilidad y responsabilidad. Y señala que a una --
persona jurídica cabe imputarle el delito cometido por sus directo--
res o representantes, ello es admisible por cuanto estos últimos no
son terceros respecto de aquélla, sino que en unos casos son el órga
no de dirección y representación de la entidad (bien se ha dicho que
ella actúa por medio de sus personas físicas u órganos) y en otros -
son los representantes que actúan en nombre de ellas en mérito a --
una relación de mandato (que no implica subordinación). Todo ello -
es admisible en cuanto la persona de existencia ideal o jurídica no--
tiene una individualidad física necesaria para producir actos. Por--
esa situación especial, es que corresponde imputarle a ella los ac--
tos delictivos de las personas que exteriorizan su acción u omisión!"

Pero el problema es distinto respecto de las personas de --
existencia física o de existencia ideal en cuanto se les pretende --
atribuir el ilícito tributario derivado del accionar de sus subordi--
nados, como son sus agentes, factores, o dependientes (el mandatario
no es subordinado). Si es admisible que el contribuyente sea respon--
sable por el incumplimiento de estos subordinados en la relación ju--
rídica tributaria sustantiva y formal, al pasar a la relación jurídi--
ca tributaria penal, en que juegan los principios de la culpabilidad
y de la responsabilidad subjetiva, en que estamos en el orden de la--
aplicación de sanciones penales por el hecho de un tercero, no es ad

misible, en principio, que un contribuyente (persona física o jurídica), tenga que sufrir la pena de prisión, la multa punitoria o el --arresto equivalente a la prisión por el acto antijurídico configurativo de la infracción tributaria cometido por ese tercero subordinado". (52).

Si los actos del mantenimiento obligan al mandante como si--hubieran sido efectuados por éste, y el acto de mandato expresa que el mandante asume expresamente todas las consecuencias penales derivadas de los actos del mandatario, la atribución de la autoría indirecta al representado se atenúa, lo mismo que la objetividad, en --cuanto hay un consentimiento previo del responsable asumir todas las consecuencias sustanciales y penales del hecho u omisión de su repre--sentante.

Giuliani Fonrouge, que participa de la teoría del delito --objetivo y consiguientemente de la responsabilidad objetiva, dice,--al comentar esta responsabilidad que se atribuye a los contribuyen--tes por el hecho de sus subordinados, que el fundamento de la exten--sión de la responsabilidad penal es discutible. Se inspira en la co--rriente doctrinal que parte de un concepto opuesto al del derecho--criminal, según el cual debe considerarse como autor de la infrac--ción, no a quien viole efectivamente la ley, es decir, el represen--tante, sino también a quien sea el verdadero sujeto fiscal y que ob--tiene un beneficio material del fraude (o sea, el representado), pero

(52) Horacio García Belsuncen Op. Cit. p. 317 y ss.

cuya aplicación integral conduciría a extremos de manifiesta injusticia; de aquí que a la doctrina se incline por limitar la responsabilidad del representado, a sanciones de tipo indemnizatorio y no punitivo. No es este, empero el criterio de la ley Argentina, que establece la responsabilidad integral en diferentes supuestos".

Giuliani Fonrouge, a pesar de sus distintas concepciones de fondo sobre el ilícito tributario, "no acepta tampoco la aplicación de sanciones punitivas por el hecho de un tercero". (53).

En este orden de ideas Quintana Baltierra y Rojas Yáñez en su obra de Derecho Mexicano Tributario sostiene que: "la responsabilidad de la infracción fiscal recae en el contribuyente, en virtud de actos realizados por un tercero, se refiere a los actos u omisiones del representante que impliquen incumplimiento de obligaciones fiscales, lo que traera como consecuencia la responsabilidad del representado. Al respecto, la doctrina presenta dos vertientes:

I.- La que considera que debe prevalecer el principio de derecho penal y, por tanto, el representado no es responsable del ilícito pero sí deudor del tributo y de los recargos causados. Como ejemplo se señala a los representados (menores, incapaces o personas morales), ya que se considera que no son imputables en razón de que su voluntad es expresada por sus representantes, quienes son los —

(53) Giuliani Fonrouge, citado por García Belsun, Op. Cit.p. 321.

responsables del ilícito. Puntualizan que Giannini señala que en el derecho italiano las personas por ilícitos penales y tributarios son impuestas a directores, administradores y demás órganos representativos de las personas morales, por las acciones u omisiones que impliquen infracciones fiscales. Los representados sólo tienen responsabilidad civil subsidiaria, en caso de insolvencia de su representante, respecto de las multas que se le apliquen a este último.

II.- Bielsa sostiene la tesis contraria. Afirma que la responsabilidad por la infracción cometida debe recaer en el representado, ya que la invasión tributaria puede enriquecer su patrimonio y no el de su representante.

"Agrega que si se excluyera de la sanción a las personas físicas o morales, representadas, se daría lugar a la impunidad en el juicio del fisco. La represión fiscal resulta indispensable a fin de que se desarrolle la actividad recausatoria con lo que se forma, el cual es inherente a la existencia del Estado". (54).

La ley argentina, que establece la responsabilidad integral en diferentes supuestos.

"Giuliani Fonrouge, a pesar de sus distintas concepciones de fondo sobre el ilícito tributario, no acepta tampoco la aplica-

(54) Jesús Quintana Valtierra y Jorge Yáñez, Op. Cit. p.

ción de sanciones punitivas por el hecho de un tercero". (55).

Por otra parte y siguiendo este orden de ideas Héctor B. Villegas en su obra "Cursos de finanzas derecho financiero y tributario" dentro de este contexto señala que "La gestión patrimonial no es siempre directa y personal, sino que en la actividad de tipo financiero suelen intervenir personas que no son los contribuyentes o responsables, pero cuyos actos los obligan. En tales supuestos los sujetos pasivos de la obligación fiscal deben soportar las consecuencias de los actos u omisiones punibles en que incurran sus subordinados, ya sean agentes, factores o dependientes.

También existe responsabilidad por la acción de los representantes, ya sea esta representación de carácter legal o contractual, lo cual incluye a gerentes, administradores y mandatarios.

"La extensión de responsabilidad con respecto a sanciones patrimoniales se fundan el criterio de que debe considerarse autor de la infracción a quien viola efectivamente la ley, así como también a quien sea el verdadero sujeto fiscal que obtiene un beneficio material de la violación". (56).

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 89 fraccio-

(55) Giuliani Fonrouge, citado por García Belsuncen, Op.Cit.p.321.

(56) Héctor B. Villegas, Cursos de Finanzas y derecho financiero, -5a. edición edit. de Palma Buenos Aires. 1993, pág.

nes I y II, señala las hipótesis en las que se genera responsabilidad a terceros y en síntesis son quienes asesoren y colaboren, en la alteración o encubran cualquier forma de información fiscal.

5.- RESPONSABILIDAD OBJETIVA PENAL FISCAL.

Algunos autores como Miguel Angel García Domínguez denominan a la Responsabilidad Objetiva como Derecho Real de Garantías y señala que, los que adquieran negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones. Que sean fuente de ingresos gravados, están obligados al pago de las prestaciones-fiscales que se hubieren causado en relación con dichas negociaciones, créditos o concesiones, sin que su obligación exceda del valor de los bienes y solo podrá hacerse efectiva sobre los propios bienes. En términos del Código Fiscal de la Federación, y lo anterior tiene relación tanto con el impuesto como con los recargos, que son accesorios de la obligación tributaria principal y cuya naturaleza es indudablemente reparatoria; pero, a pesar -- de su esencia predominantemente penal y represiva, también son aplicables a las multas que no hubiere cubierto el anterior propietario; -- sin embargo, esto se debe a que no se considera a las multas en un -- aspecto original de sanción, que tuvo por objeto castigar al infrac-- tor de una disposición fiscal sino en su carácter de parte del pasiv-- vo de la negociación en la que se convierte, como crédito fiscal por su contenido patrimonial. Lo anterior parece ser la ratio legal del uso del término "prestaciones fiscales" en los preceptos antes citados, en lugar de la expresión "Impuesto, Recargos y Multa", que se -- encontraba en disposiciones legales anteriores; expresión que podría--

conducir al error de considerar que lo que se exigía era el pago de la multa, en el carácter original de su castigo por una infracción fiscal, a quien no cometió tal ilícito, convirtiéndola aparentemente en una pena trascendente, prohibida por el artículo 22 Constitucional.

En realidad no estamos aquí en presencia de una verdadera "responsabilidad", como incorrectamente se le denomina, sino de la existencia de un derecho real del fisco sobre tales bienes, que garantiza el pago de los créditos fiscales que se hubieren causado con respecto a dichos bienes.

"Por otra parte, el adquirente está en aptitud de obtener de su causa la reparación de los daños y perjuicios, lo que permite eliminar tosa sanción de injusticia al respecto". (57).

Algunos representantes de la Teoría de la responsabilidad objetiva como García Belsuncen sostiene el predominio del aspecto objetivo sobre el subjetivo, descalificándolo a este como carente de influencia en la configuración tributaria. Pero antes de entrar a refutar lo que entiendo son los conceptos generales y básicos en materia de culpabilidad o no en el ilícito tributario, debo señalar que este autor, con diáfana claridad -que no comparto-, afirma que "la esencia contravencional de la infracción tributaria es la que científicamente justifica la prevalencia del elemento objetivo sobre el subjetivo, y esto no puede ser cambiado sin alterar tal esencia". (58).

(57) Miguel Angel García Domínguez, Op. Cit. p. 334.

(58) García Belsuncen H. Ob. Cit. p. 163.

De aquí surge que la conclusión es congruente con la naturaleza administrativa que asigna al ilícito tributario y, por ende, el carácter contravencional que atribuye a la fracción tributaria, criterios que he analizado con anterioridad detenidamente.

De tal posición saca Villegas las siguientes conclusiones:

Si se trata de infracciones tributarias culposas, o sea, - - aquellas en que basta la culpa para que la infracción sea punible, - la sola materialidad fáctica de las conductas contrarias a la obligación impuesta por ley, hace que la infracción se configure y que se presuma que el autor actuó con la subjetividad mínima requerida, es decir, culpa por negligencia. No interesa en tal caso investigar -- que la conducta fue en realidad meramente negligente o si el incumplimiento fue deliberado y movido por determinados propósitos, dado que esa difenre subjetividad para nada altera la tipificación de la infracción. Sigue manifestando que si se trata de infracciones que requieren dolo para configurarse, porque la ley exige expresamente tal forma de subjetividad como elemento integrante de la figura, tan bién se produce el predominio del objetivo en el sentido de que la ley describe ciertas circunstancias objetivas que cuando se producen en la realidad hacen presumir que se actuó en el dolo que la figura exige.

Hace mención de algunos otros representantes en los que se-- destacan "Posadas Belgrano sostiene que debe prescindirse del ele--

mento subjetivo, puesto que la infracción se produce simplemente -- cuando hay discordancia entre lo que manda la ley y la actitud del -- contribuyente (acción u omisión).

Para que esa discordancia produzca efectos jurídicos, es indiferente que ella sea consecuencia de culpa (intencional o por negligencia) o que no existe culpa. Se trata de una relación objetiva, por la cual se prescinde generalmente de la consideración de si la infracción es o no culpable.

Spota dice que como regla general la directiva para aprehender el *factum* de la norma que sanciona la infracción administrativa, es meramente objetiva y que, como consecuencia de ello, el dolo y la culpa no tienen una función esencial en el ámbito del derecho penal administrativo y en particular en la esfera de lo represivo fiscal. Por el mismo autor hace la siguiente reflexión.

En todo aquello que sin lesionar los intereses sociales que el derecho administrativo debe amparar, pueda mantenerse la columni-
dad del elemento subjetivo propio del derecho penal común, es deber del interprete alcanzar una comprensión de la ley represiva administrativa que satisfaga esas satisfacciones éticas que constituyen -- exigencias de primer orden en toda colectividad jurídicamente organizada.

Giuliani Fonrouge cree admisiblemente que:

"En el plano de las abstracciones, no es posible afirmar que la culpabilidad -al menos en el sentido tradicional de la expresión- sea una pieza indispensable para construir una teoría general del delito".

García Belsuncen reconoce la opinión generalizada de que con el "principio" "nulla poena sine culpa" quieren algunos deducir una divergencia entre el derecho penal común y el derecho penal fiscal, y otros autores, al contrario, una aproximación entre ambas disciplinas. Pero "admite que ciertos aspectos del ilícito fiscal, no en todos, la doctrina y la legislación han evolucionado desde un concepto puramente objetivo del delito, hacia la tesis subjetiva que predomina en la actualidad, y que se remite a la opinión de Hensel cuando dice que uno de los grandes méritos del ordenamiento fiscal alemán es haber colocado en primer plano como elemento del delito tributario los aspectos subjetivos del agente, aunque el mismo Hensel dice que se trata más bien de un principio que no tiene un valor absoluto pues está limitado por disposiciones legales de materia aduanera he impuestos al consumo que sancionan una verdadera responsabilidad sin culpa, admitiendo además que para las infracciones fiscales administrativas rige solo el aspecto objetivo." (59).

Esto se funda en que la dificultad para determinar el elemento subjetivo en el acto delictual financiero haría ilusorias muchas normas represivas, de modo que es preciso sancionar como principio general que basta la objetividad de la transgresión para que exista infracción punible.

(59) García Belsuncen Op. Cit. o. 198 ss.

6.- LA RESPONSABILIDAD SUBJETIVA.

Es sumamente interesante conocer la doctrina del Aftalión -- sobre la materia, y es que en materia de derecho penal especial, -- los tribunales suelen cuidarse muy poco de las exigencias de las -- doctrinas psicológicas de la culpabilidad. Ello es especialmente no torio en materia aduanera, o infracciones de agfo o de control de -- cambios, casos en que, con las más espaciosas razones, se suelen imponer sanciones sobre bases por demás objetivas.

Pero aquí es importante destacar que "Aftalión, al admitir-- como lo hace más adelante y lo fundamenta, acepta estas "excepcio-- nes", puntualizando que no pertenecen al derecho penal propiamente -- dicho sino al derecho penal administrativo que sería, dentro de la-- enciclopedia jurídica una disciplina "autónoma". Y aquí vale la pena señalar los conceptos que vierte este autor sobre el tema de la-- autonomía de las ramas del derecho, y en particular de las razones-- que justifican la razón del principio de objetividad en materia de -- ciertas infracciones en el derecho penal administrativo. La atribución de autonomía científica a una rama jurídica no es una cuestión-- ontológica, sino una cuestión valorativa, de política jurídica; toda vez que resulte molesta, en determinado sector del derecho, la aplicación de algún principio fundamental, la solución más práctica consiste en radicar la cuestión en una rama del derecho que presente me nos exigencias, o en proclamar la autonomía de dicho sector. Nótese--

bien que no negamos ni a la doctrina ni a la legislación, la posibilidad de proclamar o instaurar todas las autonomías que deseen. Sólo reclamamos que cuando se afirma, por ejemplo, que en materia de derecho penal administrativo pierde mucho de su rigor el principio de la culpabilidad -o el de legalidad o el de irretroactividad- se advierte que ello no es una consecuencia del carácter autónomo de dicho sector jurídico, sino que, al revés, se proclama y fabrica dicha autonomía para poder convalidar una derogación de ciertos principios cuya derogación se estima inconveniente.

Aftalión fundamenta las excepciones al principio que no hay penas sin culpabilidad en que es bien sabido que entre nosotros el derecho penal no se agota con las figuras delictivas descritas en el Código Penal, sino que existen otras infracciones que llevan aparejadas sanciones de tipo penal pero que no integran dicho Código y que están dotadas de ciertas particularidades con relación a los delitos comunes, ellas son las faltas o contravenciones, que según dicho autor integran el derecho penal especial, que abarcan no solo las infracciones locales de carácter policial municipal, sino también - - otras de alcance nacional, de mayor gravedad. Agrega que es de hacer notar que los últimos tiempos, como consecuencia de la - - tendencia mundial hacia la planeación y el interconven - - cionismo estatal, ha crecido notoriamente el volúmen de - - estas infracciones, cuyo régimen legal adolece, indudablemente, de - - una cierta anarquía, que se traduce en frecuentes contradicciones y - - graves algunas, sin contar con la dificultad que se presenta a menudo

para la búsqueda y conocimiento de las disposiciones aplicables. Obteniéndose lo siguiente; de su posición positivista.

Siendo aplicables al derecho penal especial los principios generales del derecho penal común, ello significa que también con respecto a aquél rige, en principio, la norma de que no hay infracción sin culpabilidad; también con respecto a esta exigencia de culpabilidad corresponde admitir la norma jurisprudencial según la cual la recurrencia a los principios del Código Penal puede ser derogada, ya sea en forma expresa, ya en forma implícita por incongruencia de esos principios con el régimen de gobierno o la institución de que se trata; toda derogación de la referida exigencia de culpabilidad debe ser interpretada con criterio restrictivo, pues el fondo de esta derogación, siempre importa, en alguna medida, sacrificar los intereses del individuo a los de la comunidad." (60).

Jarach hace concesiones en favor de la doctrina subjetiva en el sentido de que no hay pena sin culpabilidad en el derecho tributario penal. Dice, en efecto, que la evaluación del derecho tributario es y debe ser en el sentido de aceptar sin excepción el principio del derecho penal común según el cual no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa, agregando que el principio general también en materia tributaria penal es el del requisito subjetivo de la culpa, en sentido amplio, pudiendo-

(60) Aftallón.- Tratado de Derecho Penal Especial, Tomo II, "La Ley", Buenos Aires p. 895.

existir casos especiales, que se prescinda de ese requisito.

Tal posición no es sino una consecuencia lógica y directa -- de la naturaleza penal del ilícito tributario, comprendido en ello -- las infracciones y sus sanciones. Por tal razón es que comparto, -- sin cortapiso ni reserva alguna, la tesis que antecede.

Son corolarios de ella el que en materia penal tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia y que, como consecuencia de ello, -- el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado y el juzgado indagarla no correspondiendo imponer al acusado la carga de la prueba de la inocencia, en virtud del principio de la inversión del onus provandi.

García Belsuncen, en su obra al referirse a la responsabilidad subjetiva cita el modelo de Código Tributario para América Latina que señala que las infracciones tributarias requieren la existencia del dolo o culpa. Las presunciones establecidas al respecto en este Código o en leyes especiales admiten prueba en contrario y presumen el conocimiento por parte del imputado de los hechos que le -- sirven de base, en dicho artículo se dice, luego de reconocer las -- discrepancias que existen sobre el tema, que se han adoptado dos -- principios fundamentales: primero, que el infractor sea culpable, es decir, que haya actuado con dolo o culpa, y segundo que la carga de la prueba pertenece al fisco. Admite que ambos principios reconocen excepciones en la práctica y que es frecuente que las legislaciones-

las introduzcan.

Es sumamente interesante lo que surge de esa exposición de - motivos en cuanto a la prueba del elemento intencional, culpable o - subjetivo de la infracción. Así dice: Con respecto al objeto de la prueba, tanto cuando ésta debe ser producida por el fisco, como por el contribuyente, evidentemente no es el hecho psicológico de la intención o de la negligencia lo que hay que probar, pues se trataría de una prueba imposible. El dolo y la culpa son conceptos jurídicamente vinculados desde el punto de vista lógica a determinados hechos objetivos imputables del infractor. El problema en materia de defraudación tributaria se plantea en los mismos términos que en la estafa o en la apropiación indebida del derecho común. Tanto en uno como en otro, se prueban hechos que, de acuerdo con las reglas de la experiencia y de la lógica, corresponden normalmente a una conducta dolosa o culposa.

También interesa saber que en la exposición se agrega que la prueba del elemento subjetivo deba hacerse exclusivamente con respecto al hecho tipificado como infracción, y no con respecto a sus consecuencias, y en esa tesitura, por ejemplo, señala que en materia de inobservancia de los deberes formales basta la prueba de dicho elemento, y no de los prejuicios patrimoniales que el fisco sufra o pueda sufrir.

Congruente con la aceptación del principio "nullum poena - -

sine culpa", el modelo, de Código dispone que: La responsabilidad por infracciones es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código.

Excepciones en las cuales se encuentra el supuesto de la -- transmisión de la multa firme, la responsabilidad de las personas ju rídicas la responsabilidad indirecta por acto de los ubordinados, ad miten pruebas en contrario, y según la exposición de motivos están-- justificadas por las especiales dificultades que plantea la prueba - del fraude en determinadas situaciones de hecho, las cuales son reco g idas en diversos números de esta ley y, probado por el fisco el he- cho que sirve de base a la presunción, aunque este en si mismo no -- sea fraudulento, se presume la intención de defraudar por parte del- contribuyente (se entiende que con la posibilidad a este de demos- -- trar lo contrario).

Este autor señala que con las II jornadas del Instituto La-- tinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en San Pablo (Bra- - sil) en 1962 al tratarse el tema "Principios Jurídicos aplicables a- la represión y prevención de las infracciones tributarias", se deci- dió, entre otras recomendaciones: los delitos tributarios requieren- necesariamente la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley esta-- blecer presunciones al respecto... Las infracciones a las normas que establecen deberes formales se tipificarán atendiendo primordialmen t e a los elementos objetivos que exteriorizan la conducta del suje-- to... Las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria.-

Solamente en caso excepcionales y de extrema gravedad pueden establecerse penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos. Para aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse en los institutos, principios y conceptos propios o de derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva.

Las infracciones tributarias deben observar el principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan -- presunciones simples, en la medida que sean necesarios para asegurar la efectiva aplicación de las normas. La ley debe contemplar el -- error excusable del hecho como causa de inculpabilidad, incluyendo dentro del mismo el error del derecho extra penal o extra infraccional.

Ahora por otra parte si bien la defraudación fiscal, como -- todos los ilícitos tributarios, es subjetiva, y no objetiva, en cuanto es necesario probar la culpabilidad de la gente, y no un mero hecho objetivo de la conducta, ello no implica que el elemento intencional, subjetivo, debe ser probado como existencia de una violación determinada, porque ello tomaría la prueba en imposible la mayor -- parte de las veces. La intención se prueba por medio de hechos externos y completos. No confundir ello con la presunción de la defraudación o del dolo o la inversión de la prueba. Esto requiere que el -- acusado pruebe su inocencia. Lo que sostenemos es que hay una serie

de indicios o hechos objetivos y concretos que conducen -no a título de presunción sino de prueba directa- a demostrar el elemento intencional y subjetivo que califica la infracción.

Analizados los elementos que nos permiten obtener una idea objetiva y sustancial de la Responsabilidad Penal en Materia Fiscal- en lo personal nos adherimos a la tesis sostenida que señala que:

Bajo un mismo Título, el IV (aunque en distintos capítulos: I y II), el Código Fiscal de la Federación preve la normatividad- - "De las infracciones" y "De los delitos fiscales", siendo obvio que- el primero de tales capítulos se refiere a las infracciones administrativas.

Para estar en condiciones técnico jurídicas de apreciar adecuadamente la distinción entre las infracciones administrativas - - (concretamente las de índole fiscal) y los delitos denominados fiscales, se hace menester acudir al concepto jurídico genérico de la ilicitud, a partir del cual se desprenden varias especies de ilicitud- - des, entre ellas: a) La ilicitud civil; b) La ilicitud administrativa; c) la ilicitud penal; cada una de ellas con diversos alcances, - consecuencias y efectos dentro de su específica esfera de delimitación; en función de la materia que les concierne: lo civil, lo administrativo, lo penal (etc.) Lo anterior implica que la ilicitud- - civil no puede equiparse a la ilicitud en el ámbito de lo administra

tivo ni tampoco esta última es dable asimilarla a la ilicitud en la materia penal, por más que todas ellas guarden algunos rasgos o características propias de su común origen jurídico conceptual. Dentro de este contexto, es pertinente señalar que las infracciones a que se alude en el Capítulo I del precitado Título IV del Código Fiscal de la Federación, encuentran su natural y específica filiación dentro de lo que se cabe denominar ilicitud administrativa, en la inteligencia de que las infracciones administrativas desde luego que no son delitos y solamente se castigan con sanciones, en tanto que los delitos (aún los denominados "delitos fiscales"), se punen con penas. Lo anterior se pone de manifiesto y se comprende mejor al advertirse que toda pena constituye una sanción pero que no toda sanción constituye una pena; resultado que en tratándose de infracciones administrativas (aún las de índole fiscal) es la Autoridad Administrativa Respectiva, la que en un momento dado hace las estimaciones concernientes a considerar a alguien como infractor para los efectos de imponerle la sanción o sanciones que reputa aplicables al caso.

Cabe puntualizar que las infracciones administrativas tienen prevista la imposición de sanciones que no son del resorte o competencia de los Organos Jurisdiccionales del Orden Penal, en la inteligencia de que el afectado por una de tales sanciones, podrá o no acudir en su defensa a las instancias administrativas contempladas como recursos o procedimientos, pero siempre de orden administrativo (a excepción del Juicio de Amparo, después de satisfacerse por el --

quejoso el Principio de Definitividad). Es oportuno indicar aquí -- que en tratándose de cuestiones fiscales, en el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación se hace la distinción entre la función del procedimiento administrativo y el procedimiento penal. Ahora -- bien, en relación con el procedimiento citado en primer término o -- sea el administrativo, se hace notar que el numeral 93 del mencionado Código Fiscal de la Federación previene los siguientes: "cuando -- una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguido de ofi -- cio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Fe -- deral para los efectos legales que procedan, aportándole las actua -- ciones y pruebas que se hubiera allegado", y que además por su parte, el artículo 92 del mismo Ordenamiento en cita, nos habla de los delitos fiscal y entre otras cosas establece cuales delitos son perseguidos en querrela, como aconteció en la especie, poniendo en -- conocimiento del Ministerio Público Federal acontecimientos posible -- mente configurativos de algún ilícito o ilícitos de naturaleza penal entonces si tal querrela desemboca en el ejercicio de la acción pe -- nal en contra del indiciado, es la Autoridad Judicial (es decir, Juz -- gador de lo Penal) a quien le incumbe no solamente el formar conoci -- miento competencial del caso, conforme a su normatividad procedimen -- tal específica, para la tramitación, en su caso, del proceso corres -- pondiente: el Código Federal de Procedimientos Penales, sino también el análisis jurídico valorativo de lo previamente actuado por la Au -- toridad Fiscal respectiva (actuaciones y pruebas que dicha Autoridad allegó) y que sirvió de base y apoyo o sustento para motivar y fun --

damentar la querella en cuestión. En otras palabras, cuando en un momento dado la conducta desplegada por el contribuyente es estimado por la Autoridad Fiscal como irrumpiendo en el ámbito de la ilicitud penal y entonces se formula la querella correspondiente, que obviamente se apoya en actuaciones y pruebas que se allegó dicha Autoridad Fiscal, respecto al estudio y análisis jurídico valorativo de tales actuaciones y pruebas provenientes de la Autoridad Administrativa respectiva, se torna en necesidades lógica jurídica, el que el Juzgador se vea impelido a examinar, para los fines y consecuencias propias del ámbito penal esas actuaciones y pruebas, motivantes de la determinación de esa Autoridad Administrativa de formular querella, se fundaron y basaron en la normatividad aplicable al caso, y sobre todo si dicha Autoridad apegó o no su actuar a esa normatividad, dadas las consecuencias que una querella proveniente de la Autoridad Fiscal apegó o no su actuar a esa normatividad, dadas las consecuencias que una querella proveniente de la Autoridad Fiscal, tiene en el campo de lo penal y concretamente en la esfera jurídica de la persona o personas en contra de quien o quienes se endereza tal querella. Desconocer esta evidente realidad o pasar por alto esta vital cuestión, implicaría sustraer del análisis jurídico valorativo propio e ineludible de la Autoridad y actividad judiciales, una porción esencialísima de actuaciones y pruebas en las que la Autoridad Fiscal se basó para fincar su querella, momento a particular del -- cual se rebasa el campo de lo puramente administrativo para entron-

carce hacia lo penal, y por ende hacer evidentemente justificativo - el ya mencionado análisis jurídico valorativo por parte de la Autoridad.

CONCLUSIONES

1.- El Título Cuarto, Capítulo I y II del Código Fiscal de la Federación prevé la normatividad de las infracciones y de los delitos fiscales, y en condiciones técnico jurídicas para apreciar la distinción entre las infracciones administrativas (concretamente las de índole fiscal y los delitos denominados fiscales), se debe acudir al concepto jurídico genérico de la ilicitud.

2.- En nuestro sistema de derecho positivo mexicano al -- igual que en los principios generales del derecho se desprende varias especies de ilicitudes, entre ellas: a) La ilicitud civil; b) La ilicitud administrativa; c) la ilicitud penal; cada una de ellas con diversos alcances, consecuencias y efectos dentro de su específica esfera de delimitación, en función de la materia que les concierne: lo civil, lo administrativo, lo penal etc.

3.- La ilicitud no puede equipararse a la ilicitud en el ámbito de lo administrativo ni tampoco esta última es dable a asimilarse a la ilicitud en materia penal por más que todas ellas guarden algunos rasgos o características propias de su comun origen jurídico conceptual.

4.- Las infracciones a que se refiere el capítulo primero -- relativo al Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación encuen-

tra su natural y específica filiación dentro de lo que cabe denominar ilicitud administrativa entendiendo desde luego que las infracciones administrativas no son delito y sólo se castigan con sanciones.

5.- Los delitos aún los denominados delitos fiscales, se punen con penas y toda pena constituye una sanción pero no toda sanción constituye una pena.

6.- Las infracciones administrativas tienen prevista la imposición de sanciones y estas no deben servir de reporte o competencia a los órganos jurisdiccionales del orden penal en la inteligencia de que el afectado por una de tales sanciones, podrá o no acudir en su defensa a las instancias administrativas contempladas como recursos o procedimientos, pero siempre de orden administrativo (a excepción del juicio de amparo, previo cumplimiento de los requisitos a que se refiere el principio de definitividad).

7.- El artículo 94 del Código Fiscal de la Federación hace la distinción entre procedimientos administrativos y el procedimiento penal, pero no son totalmente independientes.

8.- Cuando la conducta desplegada por el contribuyente es - estimada por la autoridad fiscal como irrumpiendo al ámbito de la- ilicitud penal y en consecuencia se formula la querella correspon- diente "que obviamente se apoya en actuaciones y pruebas que se - - allegó la autoridad fiscal", respecto al estudio y análisis jurídi- co valorativo de tales acciones y pruebas, provenientes de la auto- ridad administrativa y con el objeto de no vulnerar lo dispuesto -- por el artículo 23 de la Constitución General de la República debe- tomarse en una necesidad lógico jurídica de que el juzgador se vea impedido a examinar la responsabilidad, para los fines y consecuen- cias propias del ámbito penal.

9.- Las actuaciones y pruebas practicadas por la autoridad administrativa, en las que se funda su formulación de querella, to- mando en cuenta que las mismas parten de un procedimiento que se - apegó a su actuar y a su normatividad, por posible duplicidad de-- procedimiento en la esfera jurídica de la persona o personas en- - contra de quién o quiénes se formula la querella, no debe proceder se penalmente.

11.- Debemos reflexionar un poco más de si existe una dupli

cidad de procedimiento y si con ello se viola el artículo 23 de la Constitución General de la República, al procederse en contra de un sujeto, sea persona física, moral o un tercero, sometiéndola a un procedimiento administrativo que le impone una sanción y a uno de tipo penal que le impone una pena por actos derivados de un mismo hecho. Nosotros pensamos que sí la hay.

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

ACOSTA ROMERO MIGUEL, TEORIA GENERAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO OCTAVA EDICION EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1988.

BECCARIA CESARE, DE LOS DELITOS Y DE LAS PENAS, SEGUNDA EDICION EDITORIAL TEMIS, BOGOTA, 1990.

CASTELLANOS TENA FERNANDO, LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL, VIGESIMOSEXTA EDICION, EDITORIAL-PORRUA, MEXICO 1989.

DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO, TERCERA EDICION, EDITORIAL LIMUSA, MEXICO.

FONTAN BALESTRA CARLOS, TRATADO DE DERECHO PENAL, -- ABELEDO PERROT, BUENOS AIRES 1966.

FRAGA GABINO, DERECHO ADMINISTRATIVO, TRIGESIMA EDICION, EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1991.

GARCIA BELSUNCE HORACIO A., DERECHO TRIBUTARIO PENAL, EDITORIAL PALMA, BUENOS AIRES 1985.

GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL, "TEORIA LA INFRAC-
CION FISCAL DERECHO FISCAL PENAL", PRIMERA EDICION,
CARDENAS EDITORIAL Y DISTRIBUIDOR, MEXICO 1982.

GODOY J. NORBERTO, TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRI-
BUTARIO, EDITORIAL ABELEDOPERROT, BUENOS AIRES.

GUTIERREZ DELGADILLO LUIS HUMBERTO, PRINCIPIOS DE
DERECHO TRIBUTARIO, TERCERA EDICION, EDITORIAL LI-
MUSA, MEXICO.

HERNANDEZ ESPARZA ABDON, EL DELITO DE DEFRAUDACION
FISCAL, EDICION, EDICIONES BOTAS MEXICO 1962.

LOMELI CEREZO MARGARITA, DERECHO FISCAL REPRESIVO,
PRIMERA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO - -
1979.

LOPEZ BETANCOURT EDUARDO, INTRODUCCION AL DERECHO -
PENAL, EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1993.

MARTINEZ LOPEZ LUIS, DERECHO FISCAL MEXICANO, CUAR-
TA EDICION, EDITORIAL ECASA, MEXICO 1984.

MARTINEZ MORALES RAFAEL, DERECHO ADMINISTRATIVO, -
PRIMER CURSO, EDITORIAL HARLA, MEXICO.

MARTINEZ MORALES RAFAEL, DERECHO ADMINISTRATIVO, -
SEGUNDO CURSO, EDITORIAL HARLA MEXICO.

MARGAIN MANAUTAU EMILIO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, NOVENA EDICION, EDITORIAL PORRUA MEXICO 1989.

MATOS ESCOBEDO RAFAEL, "LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS MORALES", EDICION BOTAS-MEXICO - 1956.

MEZGER EDMUNDO, DERECHO PENAL, EDITORIAL CARDE - NAS MEXICO.

QUINTANA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAÑEZ JORGE, DE RECHO TRIBUTARIO MEXICANO, SEGUNDA EDICION, EDI - TORIAL TRILLAS, MEXICO 1991.

RANGEL COUTO HUGO, GUIA PARA EL ESTUDIO DE LA HIS - TORIA DEL PENSAMIENTO ECONOMICO, TERCERA EDICION, EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1981.

RIVERA SILVA MANUEL, DERECHO PENAL FISCAL, PRIME - RA EDICION, EDITORIAL PORRUA, MEXICO 1984.

RODRIGUEZ LOBATO, DERECHO FISCAL, SEGUNDA EDICION, EDITORIAL HARLA, MEXICO 1987.

SANCHEZ H. MAYOLO, DERECHO TRIBUTARIO, SEGUNDA EDI - CION, EDITORIAL CARDENAS, TIJUANA, B.C. 1988.

SANCHEZ LEON GREGORIO, DERECHO FISCAL MEXICANO, -- QUINTA EDICION, EDITORIAL CARDENAS, MEXICO, 1980.

SANCHEZ PIÑA JOSE DE JESUS, NOCIONES DE DERECHO -
FISCAL, 4a. EDICION EDITORIAL PAC, MEXICO 1987.

VALLADO MIGUEL FAUSTO ENRIQUE, PRINCIPIOS GENERA-
LES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, EDITORIAL --
PAC MEXICO.

VILLEGAS B. HECTOR, CURSO DE FINANZAS, DERECHO FI
NANCIERO Y TRIBUTARIO, QUINTA EDICION, EDITORIAL--
DE PALMA, BUENOS AIRES 1993.

LEGISLACIONES

1.- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

3.- CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL.

4.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS.

5.- LEY DE RESPONSABILIDADES SOBRE SOCIEDADES
MERCANTILES.