

720
2ej.



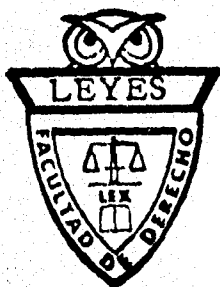
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

" EL ILICITO TRIBUTARIO "

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A I
DANIEL PONCE CASTILLO



FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROCVIAZOS DE 1995

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F.,

**COORDINADOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR
U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted que el pasante
D'ANIEL PONCE CASTILLO, bajo la supervisión de este Seminario elaboró la tesis
Intitulada "EL ILICITO TRIBUTARIO".

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de
Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por
haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la
nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de
exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su
presentación al Jurado respectivo.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente,
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora del Seminario

[Firma]
LIC. MA. DELA LUZ NUNEZ CAMACHO



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F.,

**COORDINADOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR
U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted que el pasante DANIEL PONCE CASTILLO, bajo la supervisión de este Seminario elaboró la tesis intitulada "EL ILCITO TRIBUTARIO".

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora del Seminario

LIC. MA. DE LA LUZ NUNEZ CAMACHO



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL,
P R E S E N T E .

Estimada y fina maestra:

El alumno Daniel Ponce Castillo con número de cuenta 8000075-2, ha elaborado en ese H. Seminario a su digno cargo, un trabajo de tesis intitulado "El Ilícito Tributario", bajo la asesoría de la suscrita.

Después de analizar el trabajo en cuestión, el cual consta de seis capítulos, con una amplia bibliografía misma que refuerza la seriedad del trabajo referido, lo someto a su digna consideración para que de ser posible y no existir inconveniente alguno de su parte, tenga a bien autorizar dicha monografía, para que se imprima y sea presentada en el exámen profesional correspondiente.

Sin otro particular, aprovecho esta oportunidad para reiterarme a sus apreciables órdenes, como siempre.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, a 2 de febrero de 1995.

LIC. MA. MARTHA DEL PILAR RABAGO MURCIO

HAZ TODO EL BIEN QUE PUEDES,
POR TODOS LOS MEDIOS QUE PUEDES,
DE TODAS LAS MANERAS QUE PUEDES,
EN TODOS LOS LUGARES QUE PUEDES,
EN CUALQUIER TIEMPO QUE PUEDES,
A TODA LA GENTE QUE PUEDES,
Y TANTO COMO TU PUEDES.

JOHN WESLEY

A MI MADRE:

**QUE DESDE EL CIELO, JUNTO A DIOS, SABRA
QUE NUNCA LA OLVIDARE, YA QUE SIEMPRE
ESTARA EN MI PENSAMIENTO.**

A MI PADRE:

**QUE HA HECHO DE MI UNA
PERSONA DE BIEN Y A QUIEN
LE DEBO TODO LO QUE SOY**

**A LA LIC. MA. MARTHA DEL P. RABAGO MUNCIO
A QUIEN DEBO LA DIRECCION DEL PRESENTE
TRABAJO, CON ADMIRACION Y RESPETO.**

**A MIS HERMANOS:
FRANCISCO, VICTOR MANUEL Y RODOLFO
CON EL CARIÑO DE SIEMPRE**

**A MI SOBRINO:
IVVIC**

**A MONICA E. ROMERO CASTRO
CON UN SENTIMIENTO PURO Y
SINCERO**

**AL LIC. ROLANDO RUEDA DE LEON, COMO
PAGAR TANTOS Y TANTAS COSAS QUE HEMOS
CONVIVIDO Y QUE HE APRENDIDO A LADO DE EL.**

**AL LIC. BENITO MEDINA LIMON, A QUIEN
DEBO EL ENTUSIASMO DE HABER TERMINADO
EL PRESENTE TRABAJO.**

**PARA EL AMIGO INSEPARABLE, QUE
TANTAS COSAS COMPARTIMOS:
MARCO ANTONIO M. GARCIA.**

A SALVADOR ARIAS RUELAS
EL AMIGO CON EL QUE INICIE LA CARRERA Y
CON EL CUAL COMPARTI ALEGRÍAS Y TRISTEZAS,
CON ADMIRACION Y RESPETO.

A TODOS AQUELLOS COMPAÑEROS QUE
JUNTOS FORMAMOS, POR UN LARGO TIEMPO
EL GRUPO CULTURAL: "FERNANDO OJESTO"
GRACIAS.

**A TODOS LOS MIEMBROS DE LA
GENERACION 89 - 93 QUE SIEMPRE
ME BRINDARON SU APOYO
GRACIAS**

**A ROCIO AYALA
POR SU VALIOSA COLABORACION**

EL ILICITO TRIBUTARIO

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO

El Derecho Penal Tributario

Planteamiento del Problema

Derecho Penal Financiero

Derecho Penal Tributario

Derecho Penal Fiscal

Autonomía del Derecho Penal Tributario

**Naturaleza del Derecho Penal Tributario,
es Derecho Penal o Derecho Tributario**

Fuentes del Derecho Penal Tributario

Principios del Derecho Penal Tributario

CAPITULO SEGUNDO

El Ilícito Tributario

Aspectos Generales

Concepto de Infracción

Concepto de Infractor

Concepto de Sanción y Pena

Infracciones, Faltas o Contravenciones

Clasificación de las Contravenciones

Delitos Fiscales

CAPITULO TERCERO

Elementos Objetivos del Ilícito Tributario

Conducta humana

Tipicidad

Antijuricidad

Imputabilidad

Punibilidad

Tentativa

CAPITULO CUARTO

Los Elementos Subjetivos del Ilícito Tributario

Sujeto activo

Imputabilidad y Responsabilidad

Culpabilidad

Agravantes

Atenuantes

Reincidencia

CAPITULO QUINTO

Concepto de Sanción y Sanciones Administrativas

Concepto de Sanción

Fundamento constitucional

Clasificación de las Sanciones

Concurso de Sanciones

Privación de la Libertad

Multa

Pluralidad de Infractores

Extinción de la sanción

Desvio de poder

Sanciones Accesorias

Penas prohibidas

- 4 -

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

El interés particular que me indujo al análisis y estudio de este tema fue su novedad y sus aspectos peculiares en la materia penal tributaria.

Este interés lo puedo clasificar en dos aspectos; uno teórico y otro personal.

En cuanto al aspecto teórico puedo expresar que existen teorías o doctrinas opuestas en cuanto a la naturaleza jurídica del ilícito tributario. Considerando algunas que el delito fiscal y la contravención o infracción fiscal son exactamente iguales, porque estima que el Derecho Penal Tributario solo es una rama del Derecho Penal y otras que afirman que entre el delito y la contravención o infracción fiscal existen diferencias fundamentales, colocando al ilícito tributario dentro de un derecho tributario administrativo.

Se estudian y analizan en forma detenida las características y circunstancias en la comisión del ilícito tributario para determinar en forma concreta que este pertenece al Derecho Penal Tributario.

Desde el aspecto personal, es por el interés particular de compenetrarme en el estudio del Derecho Penal Tributario con todas sus características y consecuencias.

CAPITULO PRIMERO

EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Planteamiento del Problema

Para iniciar este trabajo, en principio debemos distinguir entre los delitos y faltas para ello debemos tener en cuenta que el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos distingue entre delitos y faltas al fijar la competencia de la autoridad judicial para castigar los delitos, mediante la imposición de penas, y la competencia de la autoridad administrativa para sancionar las faltas o infracciones con multa y arresto y el artículo 73 fracción XXI faculta al Congreso de la Unión para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que deben imponerse.

Dispone la propia Constitución que el Congreso de la Unión expedirá a la mayor brevedad una ley de responsabilidad de todos los funcionarios ^y empleados de la Federación y de Distrito Federal, determinando como delitos o faltas oficiales todos los actos u omisiones que traigan perjuicios al interés público y del buen despacho y que esos delitos o faltas serán juzgados por un jurado popular en los términos del artículo 20 Constitucional.

La legislación tributaria separa la competencia judicial para conocer de los delitos fiscales y castigarlos, de la que corresponde a las autoridades hacendarias para sancionar administrativamente las in-

fracciones a las leyes tributarias, jurisdicciones que son independientes entre si y que pueden coexistir en relación con la mayoría de los delitos fiscales, como sucede con el contrabando, la defraudación fiscal y el comercio clandestino de productos.

Las normas jurídicas se integran de una hipótesis, un mandato y una sanción, esta forma es común a las normas jurídicas tributarias, esto es, aquellas normas que ordenan un determinado comportamiento, que se traduce en el pago de impuestos.

También esta forma constituye la estructura de las normas jurídicas financieras, como lo manifiesta Sergio Francisco de la Garza en su libro Derecho Financiero Mexicano (1)

Ahora bien, dentro del conjunto de normas jurídicas de carácter financiero o tributario, existen normas jurídicas que contienen las sanciones penales que se originan como consecuencia del incumplimiento de las normas jurídicas tributarias y financieras.

De acuerdo con lo expuesto y con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación, se ha admitido la duplicidad de jurisdicciones en relación con los delitos fiscales que han motivado que nuestro sistema jurídico consagre la autonomía del Derecho Penal Administrativo y del Derecho Penal Fiscal, en relación con el Derecho Penal.

1 De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. 13° ed. México 1985, p. 839

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado - que: "pertenecen a la misma categoría los delitos fiscales y otras infracciones no calificadas como delictuosas"(2)

El Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en jurisprudencia del 16 de mayo de 1938, declaró que es aplicable a las penas administrativas la doctrina general penal, siguiendo en este punto el criterio de los tratadistas Fleiner y Merkl, a quienes cita, y concluyendo que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio - que "no hay pena sin ley", así como el de que "las penas no pueden ser aplicables por analogía, ni por mayoría de razón, etc.". (3)

Dice de la Garza en el texto consultado, que al conjunto de normas jurídicas a que nos hemos venido refiriendo se les llama Derecho Penal Financiero o Derecho Penal Tributario.

Por lo pronto, la intención en este punto es definir cual es la situación de este conjunto de normas jurídicas dentro de nuestro sistema general del Derecho y el planteamiento del problema está hecho.

Derecho Penal Financiero

En primer término, el Derecho Penal común es el conjunto de normas jurídicas que establecen distintos tipos de delitos y sus san-

2 Rev. Fiscal 273/50 Informe de Labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1995 Sala Auxiliar, pág. 92.

3 Revista del T.F.F.

Compilación de tesis del Pleno 1937 - 1948 pág. 109

ciones correspondientes.

Sin embargo, este conjunto de normas jurídicas ha ido evolucionando, lo que ha traído como consecuencia que los estudiosos de esta rama del Derecho hayan venido proclamando la división del Derecho Penal Común en varios sectores, de tal manera que se habla de la existencia de un Derecho Penal Administrativo, el cual puede ser definido como dice Sergio Francisco de la Garza como el Derecho represivo de la Administración Pública y como "el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las normas jurídicas administrativas. (4)

Dentro del Derecho Penal Administrativo existe a su vez un conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos cometidos en contra del Patrimonio del Estado y establecen las sanciones conforme a las cuales se castigan esos delitos, hechos ilícitos que abarcan las transgresiones a todas las normas que integran el Derecho Financiero, en sus aspectos de ingresos, egresos y patrimonio que constituye el Derecho Penal Financiero.

Derecho Penal Tributario

Margarita Lomeli Cerezo dice que el Derecho Penal Tributario "es el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena de--

4 De la Garza, Sergio Francisco
Obra citada pág. 80

terminada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la Administración, esto es, normas que establecen deberes -- para con el Fisco. (5)

Sergio de la Garza, dice que el Derecho Penal Tributario es "el conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delitos o faltas, que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con los mandatos de -- las normas jurídicas tributarias.

Lo divide en dos grandes ramas:

- a) Derecho Penal Tributario Administrativo, integrado por normas jurídicas penales que tipifican y sancionan hechos que tienen el carácter de contravenciones o simples infracciones que van a ser juzgadas por la autoridad administrativa.
- b) Derecho Penal Tributario Judicial, formado por normas jurídicas penales que tipifican y sancionan hechos que tienen el carácter de delitos, y cuyo juzgamiento -- corresponde a la autoridad judicial.

De las definiciones del Derecho Penal Tributario que han quedado expuestas, se desprenden diversos aspectos:

- 1° Se refiere tanto a delitos como a infracciones.

5 Lomeli Cerezo Magarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal ed. Cccsa, México, 1961 pág. 183.

2° Contiene un catálogo de penas tan amplio como el del Derecho Penal Ordinario, entre otras: la privación de la libertad, la multa, la pérdida de concesiones, la intervención permanente, etc.

3° Se distingue de otras ramas penales administrativas por que su finalidad es proteger el patrimonio del Estado. (permanente o transitorio).

4° Todos los hechos ilícitos son antijurídicos por tratarse de conductas reprobadas por el ordenamiento jurídico.

Abdón Esparza, dice que el Derecho Penal Tributario, "es el conjunto de normas especializadas que establecen las sanciones de que gozan la Administración Pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológicamente encauzada del Estado". (6)

Derecho Penal Fiscal

Dentro del Derecho Financiero, encontramos un sector aún más reducido, que se trata del Derecho Fiscal, al cual podemos definir como el conjunto de normas jurídicas relativas alos ingresos del Estado, que pueden ser tributarios y no tributarios.

Ahora bien, la violación a las normas que constituyen el Derecho Fiscal y las sanciones correspondientes a esas violaciones constitu-

6 Esparza Abdón, citado por De la Garza, Sergio Francisco, Obra citada pág. 841.

Común y el administrativo, no es absoluta, no es radical, se traduce principalmente en las áreas de antijuridicidad y en lo relativo a causas de justificación, de culpabilidad, porque se dice que en el Derecho Administrativo no caben las diferencias entre dolo y culpa.

García Oviedo, citado por De la Garza, sostiene que "La Administración realiza una cierta función judicial penal, mediante la cual toma directamente a su cargo un determinado orden de transgresiones punibles." (7)

Villegas Basavilbazo, dice que la autonomía deriva de que entre el delito y la contravención median notas diferenciales específicas que acusan caracteres inconfundibles, la ejecución de oficio es extraña al Derecho Penal; el régimen de prescripción y de la acción y de la pena obedecen en el Derecho Penal a otros principios, las condiciones personales del agente no juegan papel principal en el Derecho Penal Administrativo, la sanción puede aplicarse a personas jurídicas. (8)

Quienes niegan la autonomía del Derecho Penal Administrativo, lo hacen con apoyo en las siguientes argumentaciones:

la Que no existe una diferencia antológica entre delito y falta o contravención, por lo que solo el Derecho Positivo puede precisar si un hecho determinado corresponde al Derecho Penal Judicial, por ser un delito o al Dere-

7 García Oviedo citado por De la Garza, Sergio Francisco. Obra citada, pág. 842

8 Villegas Basavilbazo, tratado de Derecho Administrativo Tomo I pp.134 y 551 citado por Lowell Cerezo. Derecho Fiscal Represivo Ed. Porrúa, S.A. México p. 137.

yen el Derecho Penal Fiscal.

El Derecho Penal Fiscal, dice la doctrina que forma parte del Derecho Penal Administrativo.

Algunos estudios se han hecho sobre el Derecho Penal Administrativo y el Derecho Penal Fiscal, el Doctor Andrés Serra Rojas en su tratado de Derecho Administrativo, se inclina por la autonomía del Derecho Penal Administrativo, pero nada dice del Derecho Penal Fiscal, salvo que lo incluye entre las ramas del Derecho Administrativo y este criterio se corrobora cuando De la Garza dice que no existen autores que hayan pretendido proclamar la autonomía total del Derecho Penal Fiscal, el cual comprende tanto a los delitos como a las faltas o contravenciones de naturaleza fiscal.

Autonomía del Derecho Penal Tributario

Existen diversos tratadistas que sostienen la autonomía del Derecho Penal Tributario y entre los principales podemos citar a James Goldschmit en Alemania, Guido Zanobini en Italia, Carlos García Oviado en España y Benjamín Villegas Basavilbazo en Argentina.

Sin embargo, de estos tratadistas Goldschmit no solo se refiere a la autonomía del Derecho Penal Tributario, sino que trata dicho problema desde un ángulo más amplio que es el del Derecho Penal Administrativo y dice que este es el conjunto de disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público estatal vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa.

Se puede afirmar que la separación entre el Derecho - - -

cho Penal Administrativo, por ser una falta.

2a Las normas del Derecho penal Administrativo son de la misma estructura que las del Derecho Penal Común, pues en ambos casos se trata de una conducta humana ordenada o prohibida bajo la sanción de una pena.

3a La ausencia de culpa de algunos delitos y en muchas faltas o contravenciones, tampoco justifica la autonomía.

4a El hecho de que las contravenciones se juzguen por la administración no suprime el carácter material jurisdiccional de dicho juzgamiento y no altera la naturaleza penal de la infracción.

En mi concepto no es rotunda la autonomía del Derecho Penal Tributario, dado que tiene muchas coincidencias con los principios del Derecho Penal común, ya que el hecho de que las normas infringidas tengan naturaleza tributaria, eso no le confiere autonomía al Derecho Sancionador, ni transfiere la naturaleza del Derecho a que pertenecen las normas que se han infringido.

Sin embargo, podemos concluir que si bien no es radical la autonomía científica del Derecho Penal Tributario, la autonomía legislativa si existe, baste para ello con decir que las normas del Derecho Penal Común la hayamos en los Códigos Penales y las del Derecho Penal Tributario en diversos ordenamientos administrativos y en los Códigos Fiscales.

Naturaleza del Derecho Penal Tributario

- El Derecho Penal Tributario es Derecho Penal o Derecho Tri

butario. Si no ha sido fácil determinar la autonomía del Derecho Penal -- Tributario, con mayor razón se dificulta precisar su naturaleza, algunos autores dicen que es Derecho Tributario, otros que es Derecho Penal.

Giuliani Fonrougue, citado por De la Garza dice que "las - sanciones fiscales no pertenecen al Derecho Penal Común, ni tampoco al Derecho Administrativo o al Derecho Económico, y por supuesto, tampoco al - llamado Derecho Penal Administrativo, ni creemos que puedan constituir -- una disciplina autónoma como sería el Derecho Penal Tributario. Considero que, simplemente constituyen un capítulo del Derecho Tributario, disciplina que integra al Derecho Financiero, y como tal independiente, pero - coincidiendo al Derecho Fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, estimo que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídico-ilícito fiscal y que hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso - de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de una y otras." (9)

Para de la Garza, el Derecho Penal Tributario forma parte del Derecho Penal Común aún aceptando que el Derecho Tributario es una rama autónoma del Derecho Financiero, no cree que esa autonomía se pueda extender al ilícito tributario.

9 De la Garza, Sergio Francisco, obra citada págs. 840 y 847.

Fuentes del Derecho Penal Tributario.

Al hablar de las fuentes del Derecho Penal Tributario, es indudable que nos referimos a las fuentes formales, que constituyen procedimientos para la elaboración del Derecho.

El Derecho Penal Tributario, tiene su única fuente en la ley, esto es en las leyes fiscales, empezando con la Ley de Ingresos de la Federación, Presupuesto de Egresos de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado; Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, Ley Aduanera, Código Fiscal de la Federación, el Código Financiero para el Distrito Federal, etc.

Cabe aclarar que los delitos fiscales están consignados tanto en el Código Fiscal de la Federación, artículos 38 y 42, como en las diversas leyes impositivas, que hemos mencionado. En estas leyes la norma se expresa exclusivamente en la violación de la norma sustantiva o formal.

El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, establece la supletoriedad del Código Penal del Distrito Federal, que es aplicable en toda la República en materia federal, respecto a lo no previsto en el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior se corrobora con lo que dice Miguel Angel García Domínguez, aún cuando se refiere al Derecho Fiscal Penal que considero es aplicable al Derecho Penal Tributario, que la única fuente de producción y conocimiento del Derecho Fiscal Penal, es la Ley puesto que en relación con esta rama del Derecho, no lo son la costumbre, la jurisprudencia principios generales del Derecho, ni la doctrina, de aquí que no haya

infracción fiscal ni multa fiscal sin ley. (10)

Principios del Derecho Penal Tributario

Aún cuando en mi concepto el Derecho Penal Tributario, es Derecho Tributario, considero que por tratarse de un Derecho Penal está regido por los principios del Derecho Penal Común, independientemente de que en algunas situaciones se produzcan determinadas particularizaciones. Estos principios son los siguientes:

a) Principio de Legalidad

Este principio está consagrado en el artículo 14 Constitucional que se expresa "nullum crimen, nulla poena sine lege", que se aplica tanto a los delitos como a las contravenciones o infracciones y sanciones que les corresponden, deben estar establecidas en una ley, que provenga del Poder Legislativo.

De la Garza dice que la única excepción a este principio en el Derecho Mexicano, la encontramos en relación con las faltas a los reglamentos de policía y gubernativos, que de acuerdo con el artículo 21 constitucional pueden estar contenidos en los bandos de policía y buen gobierno expedidos por los ayuntamientos y los cuales no tienen carácter formalmente legislativo.

b) Principio de que ninguna persona puede ser juzgada dos veces por el mismo delito.

Este principio está consignado en el artículo 23 constitucional que se expresa como "no bis in idem".

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, dispone que la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

De la interpretación de este precepto, desprendemos que un hecho puede tener el carácter de infracción o contravención, que se castiga con multa y además el carácter de delito que se castiga con la privación de la libertad y que quien incurre en este tipo de faltas puede ser sometido a dos procesos, uno de tipo administrativo para sancionar la infracción administrativa y otro de carácter judicial para castigar el delito con una pena de privación de la libertad.

Los casos más comunes son los de contrabando y de evasión fiscal.

Los artículos 102 y 103 del Código Fiscal de la Federación consignan al contrabando en varios supuestos y las penas de privación de la libertad correspondientes se consignan en los artículos 104 y 105 del mismo ordenamiento fiscal.

Además, cabe destacar que en los términos de la Ley Aduanera, artículos 126 a 130, la Ley del Registro de Automoviles, artículo 43 fracción VIII y la Ley de Puertos libre Mexicanos, artículo 8o. al contrabando se le considera como una infracción administrativa, que se castiga con multa y con decomiso de los bienes objeto del contrabando.

Al respecto existen grandes discusiones sobre la situación de que existan dos procedimientos para sancionar una transgresión - por lo que se ha considerado que constituyen una violación al artículo 21 Constitucional.

Tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como el Tribunal Fiscal de la Federación han determinado que el procedimiento judicial y el administrativo instruidos para sancionar la misma transgresión, son independientes, especialmente respecto al contrabando.

Manuel Rivera Silva, en su libro "Los Delitos Fiscales Comentados", dice que "un solo acto, sin merma ni alteración de su idiosincracia, puede ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social - (aspecto penal) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspectos administrativos). La duplicidad de estimaciones no - lesiona el principio del artículo 23 Constitucional, que prohíbe ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa, que concurrentemente con el delito se puede presentar" (11)

Por el contrario Servando J. Garza, considera que existe violación al artículo 23 Constitucional, porque con la duplicidad de

11 Rivera Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados, ed. Botas, México 1949 págs. 28 y 29

procedimientos existen:

- 1° Dualidad de juicios
- 2° Idéntica naturaleza de los juicios
- 3° Identidad de partes
- 4° Identidad de delitos

Por lo que se está en presencia de una dualidad procesal - con multiplicidad de sanciones, contraria al principio señalado en el artículo 23 Constitucional. (12)

Existen también otros autores como, Efraim Urzúa Macías, - Margarita Lomeli Cerezo y Sergio Francisco de la Garza que consideran que si existe violación al artículo 23 Constitucional, por las razones que -- han quedado expuestas.

c) Principio de irretroactividad

Consigna el artículo 14 constitucional en sus párrafos primero y segundo que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna y que a nadie se le puede privar de la libertad, de la vida, de sus propiedades, posesiones o derechos sino conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Este principio no solo constituye una garantía constitucional, sino también un principio relativo a la legalidad, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación puede conocer de la aplicación retroactiva de una ley.

12 Garza J. Servando, Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Ed. Cultural Méx. 1949. pp. 144 y 161.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido la siguiente jurisprudencia al respecto:

"El principio del Derecho Penal, según el cual debe aplicarse retroactivamente la ley que establezca una sanción menor a casos sucedidos con anterioridad a su vigencia, -- o aún dejar de sancionar aquellos en que se haya dejado de considerar punible un acto u omisión, es también aplicable en materia fiscal, en el caso de que la ley relativa no -- disponga nada sobre el particular". (13)

d) Principio de interpretación estricta, prohibición de analogía y aplicación de la ley más favorable.

Este principio que se consagra en el último párrafo del artículo 14 Constitucional, conforme al cual en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, en realidad se trata del principio de legalidad que es aplicable tratándose de infracciones administrativas o fiscales y no solo en materia de delitos fiscales, lo cual se reafirma con lo que se establece el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación en cuanto a que las disposiciones fiscales que fijan infracciones y sanciones son de aplicación estricta.

13 Revista del T.F.F. Compilación de tesis del pleno 1937-1948 pág. 212 reiterada en resolución del 10 de agosto de 1958. Compilación de tesis del pleno sustentadas de 1949 al 1 bimestre de 1959 tomo 1 pág. 249.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aplicado la prohibición constitucional tratándose de la imposición de multas. (14)

e) Principio de audiencia

En realidad lo importante de este principio, que también constituye una garantía individual consignada en el artículo 14 Constitucional, conforme a la cual nadie puede ser condenado si antes no ha sido oído y vencido en juicio, es si esta garantía debe otorgarse antes o después de la emisión del acto administrativo o sancionador.

Lomeli Cerezo, dice que en algunos procedimientos no siempre se oye al presunto infractor previamente a imponerle una sanción administrativa y que esto sucede principalmente cuando las infracciones pueden dar lugar no solo a la aplicación de sanciones administrativas, si no a la consignación a la autoridad judicial para la imposición de sanciones penales.

f) Principio de personalidad

Este principio de la personalidad o personalización de la pena o de la sanción trae consecuencias importantes sobre la transmisibilidad de las mismas o de su extensión a otras personas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en algunos casos ha declarado la inconstitucionalidad el extender de acuerdo con las dis-

14 Informe de Labores del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1955 Sala Auxiliar pág. 96.

posiciones fiscales relativas, la responsabilidad por impuestos y por 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 el hecho ilícito, según lo ha expresado la ex Magistrada del Tribunal Fiscal de la Federación, Lomeli Cerezo en su libro el "Poder Sancionador".

g) Principio de fundamentación y motivación

Para entender este principio tenemos que partir de lo que establece el artículo 16 constitucional en el sentido de que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, -- sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación recientemente ha establecido en diversas ejecutorias que: "la motivación exigida por el artículo 16 constitucional consiste en el razonamiento contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quién lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto el cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, no motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal, y que para cumplir lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución Federal, que exige que en todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, uno de forma y otro de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución se citan las disposiciones legales que se consideren aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a esa emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados, sean bastantes para pro-

vocar el acto de autoridad. (15)

En otra ejecutoria aislada la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que: "de acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente motivado y fundado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable en el caso, y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales o razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la eficiencia del acto. (16)

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que: "para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones en ellas debe citar el precepto legal que le sirve de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los preceptos de la norma que invoca. (17)

h) Principio de Culpabilidad

Este principio de culpabilidad ha sido uno de los principios básicos del Derecho Penal, pero dice Sergio Francisco de la Garza, que ha existido una tendencia para eliminarlo o para reducir su influencia en el -

15 Suprema Corte de Justicia de la Nación VI Epoca Vol. CXXXII 3 parte pág. 21 a.r. 9746/66

16 Suprema Corte de Justicia de la Nación, VI Epoca Vol. CXXXII 3 parte pág. 48 Vol. XIV 3 parte pág. 37 a.r. 4115/68 VII epoca Vol. 28 a parte pág. III

17 S.C.J.N. VII Epoca Vol. XXX 3 parte pág. 57 ar.8280/67. VI epoca Vol. CXXXII 3 parte pág. 63 ar.7228/67. VI epoca vol. CXXXII 3 parte pág. 63 ar. 3717/69 VII epoca

Derecho Penal Tributario.

Sin embargo, la realidad es que no se ha eliminado, tan es así, que así lo han entendido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación.

Lomeli Cerezo, así se ha pronunciado al comentar el artículo 212 fracciones VII y VIII del Código Fiscal de la Federación de 1938 y (Fracción VII del artículo 37 del Código Fiscal de 1967), expresa que estas disposiciones distinguen con claridad a quien debe imputarse la infracción estableciendo una responsabilidad estrictamente personal, y que, sin embargo, en otras ocasiones, la legislación se aparta de este principio, y tales excepciones solo se justifican por razón de las presunciones de culpabilidad que la ley establece respecto de ciertas personas que se encuentran en una relación determinada respecto del directamente responsable. (18)

Por último, concluyo que aún cuando en el Código Fiscal de la Federación no se ha incorporado expresamente dicho principio, su aplicación se debe a la aplicación supletoria del Derecho Penal Común, en los términos del artículo 5o. del citado Código Fiscal de la existencia de circunstancias agravantes y atenuantes de algunas manifestaciones típicas del elemento culpabilidad y de la exclusión de responsabilidad enumerando causas de inimputabilidad de justificación y de inculpatibilidad, que solo se explica partiendo del principio de culpabilidad, como lo expresa De la Garza.

CAPITULO SEGUNDO

EL ILICITO TRIBUTARIO

Aspectos Generales

Conviene precisar que no existe gran cantidad de material - doctrinario nacional, conforme al cual determinar la naturaleza del ilícito tributario.

Entre los autores que estudian este aspecto podemos citar a Sergio Francisco de la Garza, Miguel Angel García Domínguez, Margarita Lomeli Cerezo y Manuel Rivera Silva, .

Dice Sergio Francisco de la Garza que la doctrina ha adoptado dos aspectos diametralmente opuestos en lo que se refiere a la naturaleza del ilícito fiscal.

Para unos autores existe un solo tipo de ilícito con idéntica naturaleza y con diferencias de accidente. Es decir consideran que el delito y la contravención son sustancialmente idénticos.

Para otros estudiosos de esta rama del Derecho, existen naturalezas diferentes entre delito y contravención, sostienen que las diferencias sustanciales, es lo que da origen a la existencia de un Derecho -- Tributario Administrativo, meramente contravencional, con autonomía científica; en cambio para los que sostienen la primera postura, el Derecho Tributario Penal es solo una rama del Derecho Penal Común, con algunas excepciones.

Haciendo un análisis detenido nos lleva a señalar en principio como premisa, que el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria, esto es, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de normas jurídicas como lo señala De la Garza y que contienen las obligaciones sustantivas o formales de naturaleza tributaria.

Sostiene De la Garza que en las primeras jornadas Lusohispano americanas de estudios financieros y fiscales, celebradas en Curia, Portugal, en 1967, en las que se sostuvo que "Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración financiera para dar efectividad a los créditos fiscales".(19) Miguel Angel García Domínguez en su libro Derecho Fiscal Penal (Las infracciones y las multas fiscales), dice que "los teóricos dan nombres muy diversos a los ilícitos que son juzgados y sancionados por un órgano de la administración fiscal, los denominan: contravención, falta, transgresión, infracción, torto, nato". (20)

En nuestro sistema jurídico, la denominación que se les da, es la de infracción, aún cuando en la Constitución Política Federal en su artículo 73 fracción XXI las llama faltas, al establecer que el Congreso de la Unión tiene entre otras facultades la de definir los delitos

19 De la Garza, Sergio Francisco, o cit. pág. 862

20 García Domínguez, Miguel obra citada, pág. 135

y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse.

Al respecto conviene hacer un breve análisis de las doctrinas y sus diferencias ontológicas entre delito y contravención.

Margarita Loweli Cerezo, agrupa en tres las principales escuelas que sostienen la diferencia ontológica entre delito y contravención:

- 1° Las teorías que se basan en el elemento ético, afirmando que los delitos ofenden los principios morales universales, las contravenciones no tienen significación moral, son meras desobediencias a las leyes que solo tienen por fin la utilidad colectiva", esto lo sostienen Carmignani y Carrara de la escuela toscana.
- 2° Las tesis que se fundan en que los delitos constituyen agresión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la Ley penal protege, por tanto producen un daño, lesión o peligro actual para dichos bienes. Las Contravenciones, en cambio, no lesionan a los mismos bienes, sino sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño o peligro actual y constituyen, por tanto solo un riesgo para los bienes jurídicamente protegidos", autores Carnavale y Petrocelli.
- 3° Doctrinas que se apoyan en el elemento subjetivo, sosteniendo que este no tiene relevancia en la contravención, al contrario de lo que sucede en el delito, ya que lo que cuenta en aquella es la simple inobservancia voluntaria de la norma, sin que sea necesario investigar además, como se hace en el delito, sino hubo dolo o culpa, presu-

miéndose la existencia de estos factores subjetivos", au
tores Massai y Negri. (21)

Analizando estas doctrinas desprendemos las siguientes dife
rencias entre la contravención o ilícito administrativo tributario y el de
lito tributario.

A) El ilícito administrativo consiste en una conducta anti-
administrativa, una oposición a una disposición emitida -
para favorecer la actividad administrativa del Estado, -
en cambio en el delito hay un menos-cabo de bienes jurf-
dicos que gozan por simismos de la protección jurídica -
penal (Goldschmit y Schuenke).

B) El fin del Derecho Penal Común es prevenir hechos contra
rios a la convivencia social, mientras que el fin del De
recho Penal administrativo es asegurar el orden adminis-
trativo y el desenvolvimiento normal de la actividad ad-
ministrativa.

De la Garza sostiene que esta distinción no tiene sentido, -
porque el orden administrativo tiene como finalidad última, como todo el -
derecho, garantizar la convivencia social.

C) El delito es una acción u omisión contraria al derecho na
tural o a la ley eterna de la moral, la contravención es

una conducta prohibida o ordenada por razones de convivencia o utilidad pública.

Sin embargo, esta distinción no es del todo exacta, -- porque muchos delitos no van en contra del derecho natural o de la moral, por el contrario corresponden a violaciones de normas establecidas para la convivencia social de utilidad pública.

D) Con el delito se violan normas que protegen la seguridad de los ciudadanos, mientras que con la contravención se atacan normas relativas al mejor funcionamiento de la administración.

E) El delito es un ataque al derecho ajeno, que requiere la producción de un daño y la intención de daños, mientras que la contravención importa un peligro posible, aunque el mal no se haya producido ni haya sido inminente no interviniendo el dolo o la culpa.

F) El delito es un ataque al orden jurídico y que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado.

Al respecto De la Garza manifiesta que toda infracción -- es un ataque al orden jurídico y no unicamente la infracción calificada como delito, mientras que las contravenciones, tienen como hechos acciones u omisiones de contenido de pagar la deuda tributaria y también de no cumplir con los deberes formales, razones todas estas por las que no debe existir la supuesta distinción.

Por el contrario Lowell Cerezo, afirma que: "no es posi--

ble sostener que haya diferencia cualitativa o esencial entre delito y contravención sino cuantitativa o de grado y que existen en los Códigos Penales delitos contra la Administración Pública y de que una contravención que efecte solamente los intereses administrativos puede transformarse en delito, únicamente por voluntad del legislador, lo que demuestra que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de las autoridades que la impone pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito". (22)

Concepto de Infracción

Infracción en general es toda violación a las normas del orden jurídico.

Toda infracción es un ilícito, dice Raúl Rodríguez Lobato, - que "infracción es toda transgresión o incumplimiento de una ley, que debe ser sancionado" y agrega que es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia una infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal y tenga prevista una sanción para el caso de su realización". (23)

Concretando lo que dice Rodríguez Lobato, Infracción es todo hecho u omisión declarado ilegal y sancionado por una ley.

Analizando el concepto de infracción en general, efectuare-

22 Lomeli Cerezo Margarita, Poder Sancionador, Pág. 201 y Derecho Fiscal Represivo págs. 175 y 176.

23 Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, ed.

mos el estudio de la infracción fiscal.

Al respecto García Domínguez dice que la infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos es en otras palabras, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de ser lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

De la Garza habla de infracción tributaria y dice que es cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración y que en las infracciones tributarias el ofendido en primer término, es la colectividad.

Las infracciones tributarias pueden relacionarse con los dos tipos de obligaciones, las sustantivas y las formales.

Fernando Castellanos dice que debe elaborarse una definición de infracción fiscal que de una idea completa abarcando lo material y lo formal. (24)

Al respecto, García Domínguez nos dice que una definición aceptable puede ser la siguiente "infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica culpable, con lo que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de las que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal".

24 Castellanos Tena, Fernando, Lineamientos del Derecho Penal ed. Porrúa S.A. México 1971 págs. 115 y 116.

García Domínguez, quien más ampliamente desarrolla el tema de las infracciones fiscales o tributarias, nos dice que para que se presente una infracción fiscal se requiere de lo siguiente:

1° Que exista en la ley una obligación fiscal ya sea sustantiva, es decir de pagar un crédito fiscal, o formal, esto es, sin contenido patrimonial o deber de hacer, - de no hacer o de tolerar algo tendiente a facilitar -- la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con - la administración en su tarea gestora.

2° Que se de una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación, tratándose de un incumplimiento total o parcial e inclusive de un incumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso o en un lugar diferente.

3° En la Ley tiene que tipificarse al incumplimiento como una infracción.

4° También en la ley debe consignarse la sanción por el incumplimiento, consistente en una sanción económica, y

5° La competencia para juzgar la infracción y para sancionarla tienen que estar asignadas, por el ordenamiento jurídico, a un órgano de la administración fiscal.

Considero que aún cuando De la Garza habla de infracción tributaria y García Domínguez de infracción fiscal, sin embargo, de sus exposiciones se desprende, que se trata de la misma conducta ilícita consistente en el incumplimiento de una obligación que debe estar debidamente tipificada y sancionada por la Ley.

Rodríguez Lobato, expresa que las infracciones fiscales --
pueden clasificarse de la siguiente manera:

a) Delitos y faltas

Los primeros son los que califica y sanciona la autori-
dad judicial y las segundas las que califican y sancio-
nan la autoridad administrativa.

b) Instantáneas y continuas

Las primeras son aquellas en que la conducta se da en --
un sólo momento, esto es, se consumen y se agotan en el
mismo momento en que se cometen y las segundas en las --
que la conducta se prolonga en el tiempo, no se agotan --
en el momento de cometerse, si no hasta que cesa la con-
ducta.

c) Simples y complejas

Las primeras consisten en que con una conducta se trans-
grede una sola disposición legal, las segundas son aque-
llas en que con una conducta se transgredan dos o mas --
disposiciones legales.

d) Leves y graves

las primeras son en las que --- por negligencia o descui-
do del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen
ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal,
las segundas son las que se cometen consientemente, con --
pleno conocimiento y con la intención de evadir el cum- --
plimiento de la obligación fiscal, o bien son producto --
de la negligencia o descuido, pero traen como consecuen-
cia la evasión de un crédito fiscal.

Concepto de Infractor

Sobre el concepto de infractor en general, no encuentre tex to jurídico alguno que me diera una definición del mismo, y en cuanto al infractor en materia fiscal o tributaria, el concepto nos lo da el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación al interpretar dicha disposición en el sentido de que el infractor o responsable en la comisión de las infracciones, es la persona que realiza los supuestos legales que establecen tales infracciones, así como la que omite el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquella que lo haga fuera de los plazos establecidos.

Concepto de Sanción y Pena

Todo sistema jurídico tiene como finalidad que se observen los mandatos o disposiciones legales que lo integran, pero puede suceder que por tratarse de normas del mundo del deber ser no se cumplan, en consecuencia se produce una reacción que puede traer como consecuencia el cumplimiento forzoso mediante la intervención de la autoridad mediante la aplicación de una sanción.

"No hay que confundir sanción con pena. Aquella es un género, que comprende a la pena. La sanción stricto sensu, es la que tiene finalidad reparatoria. La pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo". (25)

Mayolo Sánchez Hernández, nos dice que "sanción es el castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición legal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe". (26)

Eduardo García Maynes citado por Rodríguez Lobato nos dice que la sanción "es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (27)

Las sanciones tributarias que en un momento dado pueden ser aplicadas como consecuencia de las infracciones en que se ha incurrido, -- pueden tener como finalidad únicamente la indemnización al fisco del daño causado, ya sea voluntariamente o a través del procedimiento de ejecución, entregándole al fisco una cantidad de dinero equivalente a la prestación fiscal omitida.

Sin embargo, normalmente se imponen al infractor otras sanciones que hacen que el obligado sufra un castigo.

"El legislador configura una sanción que no va dirigida al mero cumplimiento de la deuda pecunaria, si no a castigar al infractor o bien intimidándolo para hacerlo desistir de cualquier intento de infracción, esas sanciones pueden tener contenidos diversos: Privación de la libertad, entrega de una cantidad de dinero (multa), decomiso de ciertos bienes, etc, pero su finalidad es reprimir castigar al infractor. Esas sanciones tienen el carácter de penas". (28)

26 Sánchez Hernández, Derecho Fiscal, Cárdenas Editor 2 ed. Méx. 1988 pág. 501

27 Rodríguez Lobato, Raul, Derecho Fiscal. ed. Harla 1 ed. Méx. 1983 pág. 164

28 De la Garza Sergio F. ob. citada pág. 865.

"El legislador al establecer las sanciones observa las construcciones de la dogmática jurídica señalada en el párrafo anterior y "aun interés moratorio que simplemente indemniza lo califica como sanción, pero en otras ocasiones a un interés moratorio punitivo, por su cantidad o proporción y que en realidad constituye una pena y no una mera sanción, lo sigue calificando como sanción, en vez de como pena, con las consiguientes consecuencias jurídicas que esa tipificación acarrea".(29)

En nuestro sistema jurídico, se conceptúan como penas las - que tienen ese carácter, y solo tratándose de recargos (intereses moratorios), puede darse el ejemplo de una pena que no se clasifica como simple sanción indemnizatoria.

Para concluir este punto podemos afirmar que tratándose de - materia tributaria es posible que tratándose de infracciones el legislador aplique al mismo tiempo una sanción civil y además una sanción penal.

Infracciones, Faltas o Contravenciones

Como se ha dicho en párrafos anteriores, toda violación a - las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales constituye una infracción.

Sin embargo, Royo citado por De la Garza propone que se re-

serve el vocablo de infracción para calificar a aquellas violaciones cuya sanción consiste en una pena.

El Código Fiscal de la Federación hace una distinción tajante entre infracciones y delitos a tal grado que el Capítulo I del Título IV lo denomina de las infracciones y el capítulo II, lo llama de los delitos fiscales.

Las infracciones tributarias, se acuerdo con la doctrina mexicana las podemos dividir en dos grandes grupos:

Los delitos y las infracciones en sentido estricto, a estas también se les conoce como faltas y contravenciones.

La contravención, falta o simple infracción, dice De la Garza que no se distingue sustancialmente del delito, es decir que el mismo hecho puede tener la categoría simultánea de delito y de infracción, por lo que podemos afirmar que las faltas, contravenciones o infracciones en el Derecho Mexicano son las infracciones (latu sensu), las cuales son determinadas y sancionadas por la autoridad y que tienen como sanción penas distintas a la privación de la libertad.

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación dispone que se consideran infracciones fiscales las que se califican como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos, a diferencia de los Códigos Fiscales de 1938 y de 1987 que contenían enumeraciones muy largas de infracciones que podían cometer los sujetos pasivos, las autoridades y los terceros, independientemente de que en cada ley impositiva se contenía una lista de infracciones y sanciones.

El Código Fiscal de la Federación en su Título IV, Capítulo I consigna las siguientes infracciones en materia fiscal:

- I. Infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes.
- II. Infracciones relacionadas con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes o avisos, -- informaciones, etc.
- III. Infracciones relacionadas con la contabilidad.
- IV. Infracciones en que pueden incurrir las instituciones -- de crédito.
- V. Infracciones de los usuarios de servicio y cuentahabientes de instituciones de crédito.
- VI. Infracciones de factoraje financiero.
- VII. Infracciones relacionadas con las facultades de comprobación.
- VIII. Infracciones relacionadas con la obligación de adherir -- marbetes.
- IX. Infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones.
- X. Infracciones relacionadas con terceros.

Clasificación de las Contravenciones

Los ilícitos fiscales se han clasificado atendiendo a diversos aspectos, aquí señalamos la expuesta por De la Garza.

- a) Por violación al derecho objetivo.

Estas contravenciones son aquellos ilícitos que constitu

yen violaciones al derecho objetivo y por tanto lesionan al interés general de que la distribución de la carga tributaria se realice de la manera prevista por la ley, - ésto ocurre cuando hay violación de deberes formales.

b) Por violación al derecho subjetivo.

Son infracciones que violan otro bien jurídico como es - el derecho subjetivo del sujeto activo de la relación -- tributaria, ejemplo cuando se deja de pagar o se paga ex temporáneamente una obligación fiscal.

c) Por la existencia o inexistencia de perjuicio económico.

Es indudable que este perjuicio económico al Estado como consecuencia de la infracción produce un perjuicio económico al estado.

Las infracciones que producen un perjuicio económico al Estado se llaman materiales o sustantivas y consisten en dejar de pagar o pagar extemporáneamente un gravamen.

Las infracciones que no producen un perjuicio económico al Estado, se llaman formales y consisten en no cumplir un deber formal como es el de proporcionar informes, avisos o presentar declaraciones, etc.

d) Por la presencia o ausencia de intencionalidad.

Sáinz de Bajanda citado por De la Garza dice que todas - las infracciones deben ser voluntarias, cuando precisa - que "la gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir, aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones o defraudaciones, consistentes -

en acciones u omisiones voluntarias.

e) Según el sujeto agente.

En este tipo de contravenciones se toma en cuenta al su jeto agente que las comete, y por tanto pueden ser cometidas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, o sea el contribuyente o por terceros.

f) Según la modalidad de la conducta del sujeto agente.

Según este tipo, las infracciones se dividen en acciones y omisiones.

Las acciones se refieren a deberes formales o violación de prohibiciones.

Las omisiones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva, o en su cumplimiento extemporáneo, o a la falta de deberes formales.

Por último, cabe destacar que un aspecto distintivo de las contravenciones es la autoridad que los sanciona.

En nuestro sistema jurídico de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 21 Constitucional, la facultad sancionadora se ha otorgado a la administración y que tratándose de materia tributaria debe entenderse la Administración Fiscal.

Delitos Fiscales

En primer término debemos precisar que por delitos fiscales entendemos aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones por el tipo de penas que traen como consecuen-

cia y que por naturaleza compete imponerlas únicamente a la autoridad judicial, como es por ejemplo la privación de la libertad.

El Código Fiscal de la Federación en sus artículos 102 a 115 regula los delitos fiscales, como el contrabando, hechos asimilados al contrabando, defraudación fiscal, hechos asimilados a la defraudación fiscal, hechos relacionados con el registro federal de contribuyentes, hechos relacionados con aparatos de control, sellos o marcas oficiales, hechos relacionados con mercancías que se encuentran en el registro fiscal, hechos relacionados con visitas domiciliarias.

Aquí conviene recordar un poco lo que dice Máximo Carbajal Contreras, en relación con el contrabando, cuando "algunos tratadistas consideran correcto y fundado el sistema que da origen a la aplicación del doble procedimiento en materia de contrabando al ser considerado simultáneamente como delito y como infracción administrativa y que otros consideran al sistema como inconstitucionalidad por conculcarse el principio general de derecho "non bis in idem" que ya lo estudiamos en el capítulo anterior-- contenido en el artículo 23 constitucional conforme al cual "nadie puede -- ser juzgado dos veces por el mismo delito....." (30)

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes ejecutorias:

"El pago de derechos adicionales que prevenía la antigua legislación de aduanas (equivalente a las multas a que se re--

fieren las disposiciones posteriores) no puede considerarse como imposición de una pena, si no constituye la reparación del daño y, por tanto es análoga a la responsabilidad del orden civil". (31)

"Los procedimientos penal y administrativo, son distintos y persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de la pena corporal del 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." (32)

"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

31 Sem. Jud. Fed. Tomos XXII pág. 930. XXIV. pág. 369, LXXIV pág. 171 y Apéndice al tomo XXVI. pág. 414
32 Em. Jud. Fed. Tomos XXVIII p. 307, LXIII p. 3950 y LXXIV p. 171.

procedimiento de su competencia". (33)

"Aunque el delito de contrabando se encuentra previsto en el Código Fiscal y en el Código Aduanero, no existe ninguna antinomia entre los dos y de ninguna manera se contradicen y la duplicidad de leyes se explica por qué el Código Fiscal esta regulando todo lo relativo a los impuestos, derechos y aprovechamientos que establezca la ley de Ingresos del Erario Federal y; por su parte el Código Aduanero, el paso de las mercancías por las aduanas y por lo mismo, era lógico que para abarcar todos los casos, se previera el delito de contrabando tanto en uno como en otro código". (34)

Por su parte el Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido el siguiente precedente:

"CONTRABANDO, INFRACCION DE.- Es diferente su análisis al delito de contrabando. No se puede considerar que se viola el artículo 22 constitucional por el hecho de que la autoridad administrativa imponga una sanción a las personas que son responsables de la infracción de contrabando, no obstante que la autoridad judicial resuelva que no se configura -

33 Sem. Jud. Fe. Tomos XXII p. 792, LXIII, p. 3950, LXXXVI, p. 76 y tomas 5541/44 la. 6098/49 2a. y 105/57 A. Fallados respectivamente el 3 de octubre de 1945, 29 agosto de 1951 y 24 de febrero 1959.

34 Amparo directo 6026/57, Vol. XIII. p. 48

el delito de contrabando, ya que este último es de naturaleza diversa a la mencionada infracción; mientras en materia penal se presume la inocencia del inculpado y la carga de la prueba corresponde al Ministerio Público, en materia administrativa las resoluciones de las autoridades se consideran -- legales y toca al infractor desvirtuar su responsabilidad -- aunado al hecho de que el artículo 584 del Código Aduanero - determina que las autoridades aduanales tienen la exclusiva competencia para declarar si se ha cometido una infracción a las leyes fiscales y en su caso, imponer las sanciones respectivas". (35)

CAPITULO TERCERO

ELEMENTOS OBJETIVOS DEL ILICITO TRIBUTARIO

Conducta Humana

Como se ha dicho en el Capítulo anterior el ilícito tributario consiste en un hecho o en una conducta exterior del infractor.

Ahora bien, esta conducta puede consistir en una acción o en una omisión, pero ambas siempre son voluntarias.

Las infracciones que se originan por medio de una acción, se producen en relación con obligaciones formales, ya que se incurre en violación de prohibiciones específicas contenidas en disposiciones legales tributarias.

De la Garza dice que algunas de esas acciones, como el contrabando o el rompimiento de sellos, puede ser elevadas por el legislador a la categoría de delitos.

"Se ha señalado una diferencia entre las figuras delictivas y las meras infracciones, en cuanto que mientras que en los delitos el legislador (en México a través de la supletoriedad del Código Penal), aceptó los grados de ejecución anteriores a la consumación, esto es, la tentativa y la frustración, en cambio tratándose de meras infracciones, o contravenciones, por regla general se ignoran la tentativa y la frustración y no se castiga en grado de tentativa tanto de-

lito como infracción". (36)

Miguel Angel García Domínguez, dice que la infracción fiscal es una conducta, es decir, un comportamiento humano voluntario encaminado a un propósito.

Tanto De la Garza como García Domínguez coinciden en que la infracción es una conducta humana voluntaria.

Fernando Castellanos manifiesta que la conducta puede presentarse de dos formas: positiva y negativa. Dentro de la conducta pueden comprenderse la acción y la omisión, es decir, la actividad y la inactividad, la actuación y la abstención, el movimiento y la inercia. La conducta es por tanto, un concepto genérico en que se unifican dos especies: comisión y omisión. (37)

Los elementos de la conducta, según Jiménez de Asúa, citado por García Domínguez, son tres:

- a) Manifestación de Voluntad
- b) Resultado
- c) Nexa causal entre la voluntad y el resultado

a) Manifestación de voluntad

La manifestación de voluntad es la actividad externa del hombre, esto es, mientras que el hombre no exteriorice su resolución de cometer el ilícito fiscal, no puede ser castigado.

La conducta humana se manifiesta en la acción o en la omi

36 De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero ed. Porrúa, S.A. 12° México 1985 pág. 875

37 Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos de Derecho Penal, ed. Porrúa S.A. Méx. 1971 pág. 135, 137.

sión, el movimiento corporal caracteriza a la acción en forma consciente y espontánea.

La conducta humana consiste en realizar actos o incurrir - en omisiones, es decir, hacer cuando no se debe y no hacer cuando se debe.

Dice García Domínguez, que tratándose de la infracción fiscal han de ser siempre cosas externas, el pensamiento, la intención sola, - la mera voluntad, no bastan nunca para constituirlos.

Analizando todo lo antes expuesto puedo concluir que el actuar del agente infractor debe ser una conducta externa consciente y espontánea que es lo que en otras palabras constituye la voluntad.

b) Resultado

Es el efecto que produce la manifestación de voluntad, o como dice García Domínguez es el cambio exterior causado por la manifestación de voluntad.

El resultado puede ser el daño que se causa con el ilícito tributario o el peligro como una posibilidad de daño.

El daño es el mal causado por la infracción fiscal, es la lesión de un interés.

Cabe distinguir que el daño causado puede ser real o material, que es uno de los aspectos del resultado y al daño potencial o peligro.

El daño real o material. Dice García Domínguez que se da - cuando se ha producido realmente la lesión del bien atacado, y el daño potencial o peligro sobreviene cuando la lesión no se ha producido, pero el resultado del acto tiene potencia para ocasionarlo, y ha habido, como consecuencia, violación completa de un derecho.

El peligro en la infracción fiscal, "es un juicio valorativo ya realizado por el legislador, en el que se expresa el temor fundadoe inmediato de que se produzca la lesión un bien jurídico". (38)

c) Nexo Causal

La relación entre la conducta humana y el resultado origina el nexo causal o relación de causalidad, en otras palabras quiere decir, que entre los actos u omisiones que constituyen la infracción y el daño o peligro que es el resultado castigado por la ley, existe una relación causal, de tal forma que el resultado sea consecuencia de la conducta.

Por último, si se ha manifestado que la conducta puede consistir en una acción u omisión, solo nos resta determinar que entendemos por acción y omisión.

Por acción entendemos cualquier movimiento corporal voluntario encaminado a producir un resultado consistente en un daño o en un peligro, y por omisión el no realizar un movimiento corporal que tenía que efectuarse y que por no realizarse no hubo la modificación esperada.

Tipicidad

García Domínguez dice que la tipicidad es uno de los eleme

38 García Domínguez, Miguel Angel, obra citada pág. 161.

mentos esenciales de la infracción fiscal a tal grado que si no existe tipicidad no hay infracción fiscal.

La tipicidad es uno de los principios fundamentales del Derecho Penal Común, no hay delito si un hecho u omisión no está tipificado por alguna ley.

Los delitos fiscales se ajustan al principio de tipicidad del Derecho Penal, según De la Garza, pero que tratándose de contravenciones no está clara la tipicidad, dado que el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación establece que se consideran infracciones las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales y el artículo 91 del mismo ordenamiento dispone que la infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales diversas a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$40.000.00 a \$405.000.00, de tal forma que cualquier violación a cualquier norma tributaria sustantiva o formal constituye una contravención y como tal constituye un hecho punible por el propio Código Fiscal y algunas leyes tributarias.

Sin embargo, García Domínguez afirma que "será infracción fiscal la conducta que encaje en el tipo, por tanto ninguna conducta será infracción fiscal aún cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, si no está prevista en la ley fiscal como típica, solo caerán bajo sanción punitiva fiscal las conductas que se adecuan a los tipos formulados en la ley, aunque otras conductas pueden ser incumplimientos de obligaciones fiscales, y por tanto reprobadas éticamente. De ahí podría concluirse de que no hay infracción fiscal sin tipicidad". (39)

Jiménez de Asúa citado por García Domínguez dice que no debe confundirse el tipo con la tipicidad.

El tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos fiscales penales.

La tipicidad es la adecuación de una conducta que constituye incumplimiento de una obligación fiscal, con la descripción legal formulada en el abstracto, Carranca y Trujillo citado por García Domínguez - dice que el que la tipicidad sea elemento esencial de la infracción fiscal deriva del principio de estricta legalidad penal, expresado en la fórmula latina "nullum crimen, poena sine lege", que es consagrado por nuestra Constitución en el párrafo tercero del artículo 14 y que es exactamente aplicable en materia fiscal penal, dada la identidad ontológica entre ésta y la materia penal tradicional.

El Tribunal Fiscal de la Federación en sus inicios sostuvo que "es necesario establecer, en primer lugar, que en materia de penas administrativas es aplicable la doctrina general penal y así lo declaran -- los tratadistas, entre los que pueden citarse a Fleiner y Merkl. De tal manera que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio general de que no hay pena sin ley, así como que las penas no pueden ser aplicadas por mayoría de razón". (40)

Conviene precisar que García Domínguez asevera expresamen-

ta que el principio de tipicidad del Derecho Penal es exactamente aplicable a las infracciones fiscales, en cambio De la Garza expresa que solo es aplicable a los delitos fiscales y que la tipicidad en las infracciones o contravenciones no es muy clara, según se desprende del artículo 91 del Código Fiscal de la Federación.

Coincido con García Domínguez en cuanto que sostiene que no hay infracción fiscal sin tipicidad.

Antijuridicidad

Las infracciones sean contravenciones fiscales o delitos fiscales son conductas humanas, pero para que esas conductas sean ilícitas, se requiere que sean típicamente antijurídicas, culpables y punibles, es decir que lesionen un bien jurídico.

La antijuridicidad es una expresión desaprobadora consistente en un ataque al interés financiero del Estado. En otras palabras podemos afirmar que lo antijurídico es lo contrario a Derecho.

Manuel Rivera Silva dice que bajo el rubro de delitos fiscales se prevén actividades criminales a través de las cuales se viola un mismo bien, y que ese bien son los intereses del fisco y que el Código Fiscal de la Federación abraza tipos delictivos que ocasionan o pueden ocasionar daños al patrimonio del fisco. (41)

41 Rivera Silva, Manuel, Los Delitos Fiscales Comentados, ed. Porrúa Méx. 1949. p. 8.

La antijuridicidad es lo contrario a derecho, por ello se ha pretendido usar indistintamente los términos de injusto, ilícito o antijurídico.

Pudiera ser aceptable hablar indistintamente de antijuridicidad e injusto, porque este último término significa lo que no es conforme a la justicia y lo que no es conforme a la justicia es en contra del derecho, sin embargo, desde el punto de vista de la filosofía del derecho su significado puede ser diverso.

Por lo que respecta al término ilícito éste va más allá del derecho, es decir, no solo es contrario al derecho si no también a la moral.

Es importante hacer notar la diferencia entre la antijuridicidad y la tipicidad que señala García Domínguez.

El tipo solo puede constar de hechos y la antijuridicidad es una calificación jurídica, una valoración.

Ambas son como forma y contenido y deben coincidir con los demás elementos de la definición, para que se de la infracción fiscal.

Imputabilidad

La imputabilidad es definida por Soler citado por De la Garza, como la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual del autor, de valorar correctamente los deberes y obrar conforme a ese conocimiento.

La imputabilidad es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad o como dice García Domínguez, la culpabilidad tiene como presupuesto lógico necesario la imputabilidad.

Villegas citado por De la Garza considera que dado que en materia penal tributaria se imponen sanciones de carácter represivo, el inimputable no debe responder por infracciones fiscales, sin perjuicio de la responsabilidad personal de sus representantes legales.

Para que un sujeto sea culpable de una infracción o contravención fiscal es necesario que sea imputable, dado que la culpabilidad se integra con un elemento intelectual y un elemento efectivo, es decir que intervienen el conocimiento y la voluntad.

Jiménez de Asúa dice que la imputabilidad es el conjunto de condiciones mínimas de desarrollo o madurez y de normalidad o equilibrio psicológico que capacitan para responder de una infracción fiscal, el mínimo del desarrollo o madurez psicológica generalmente está representada objetivamente por la mayoría de edad, aunque ésta no da necesariamente la seguridad de la madurez, y el mínimo de normalidad psicológica está representada por la salud mental.

Las causas de inimputabilidad establecidas en el Código Penal son también aplicables a las infracciones fiscales o tributarias.

La imputabilidad es algo psicológico en cuanto que requiere que la acción se refiera a un sujeto capaz de entender y de querer.

Punibilidad

En primer término debemos precisar que por punibilidad, entendemos que una conducta humana es sancionable, es decir merecedora de una pena, esto, es, que es punible esa conducta.

En consecuencia tenemos que hacer referencia a la pena.

El concepto de pena viene de latin poena que significa -- castigo impuesto por la autoridad competente al que ha cometido un delito una falta (infracción).

"Disminución de uno o más bienes jurídicos impuesta jurisdiccionalmente al autor de un acto antijurídico (delito), que no representa la ejecución coactiva, efectiva, real y concreta del precepto infringido, sino su reafirmación ideal, moral y simbólica." (42)

Lo anterior permite que se distinga entre la pena criminal, como sanción punitiva, de las sanciones ejecutivas, con las cuales se trata de imponer coactivamente la realización de lo establecido en el precepto correspondiente, así proceda tal realización del impedimento de la acción contraria al precepto, de un constreñimiento a la acción prescrita -- por él, del restablecimiento del status quo ante, del resarcimiento de los perjuicios causados, de la nulidad del acto violado, o de su inoponibilidad, es decir, del desconocimiento de sus efectos respecto de terceros. En cambio la pena criminal, hiere al delincuente en su persona y trae como -- consecuencia un daño que significa una restricción afectiva de su esfera -- jurídica.

Dice De la Garza que no basta con que el Derecho Positivo -- señale determinadas conductas como ilícitas y antijurídicas, si no que es -- necesario que se establezcan por medio de disposiciones legales, las sancio -- nes que deben imponerse al autor de esas conductas.

42 Diccionario Jurídico Mexicano, ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Porrúa, S.A. México. Pág. 2372

Las normas relativas a las sanciones tanto para los delitos fiscales como para las infracciones o contravenciones fiscales se encuentran consignadas en el Código Fiscal de la Federación, antes algunas sanciones para infracciones fiscales se contenían en algunas leyes impositivas.

Ahora bien, cabe destacar que las sanciones que no tienen el carácter punitivo, sino solo el de indemnización, no corresponden a infracciones penales.

Tentativa

Cuando concurren todos los elementos del tipo, se argumenta que el delito se consumó y por lo tanto es aplicable la pena prevista por el Código Penal para cada delito.

Sancionar la tentativa presupone una extensión de la punibilidad, lo que solo se presenta si se dan los requisitos que establece el artículo 12 del Código Penal. Por tanto, las prescripciones relacionadas con la tentativa son dependientes de su relación con un tipo penal concreto.

Desde el momento en que el sujeto decide cometer el delito hasta que lo realiza, existen una serie de etapas, pero no todas esas etapas merecen una pena, el problema es determinar cuáles de esas etapas son punibles.

Podemos afirmar que la mera decisión de cometer un delito no es punible, ya que es necesario que el sujeto realice una acción o incurra en una omisión.

Sin embargo, debemos aclarar de acuerdo con lo expuesto en

párrafos anteriores que no todas las acciones u omisiones son punibles, -- por ejemplo hay acciones que mejoran la comisión de un delito que no causan o dañan a las personas o a sus bienes, porque son impunes, ya que su contenido delictuoso es insuficiente, como preparar un domicilio en el cual se pretende cometer un delito, la posesión de armas prohibidas, se castiga por ser de un calibre reservado a las fuerzas armadas y no como tentativa del delito que se pretendía consumar con tales armas.

Expuesto lo anterior podemos afirmar que el delito es tentativo cuando el autor dolosamente ha iniciado la ejecución del mismo, pero no se consuma por circunstancias ajenas a su voluntad, conforme al artículo 12 del Código Penal.

En la tentativa no se cumple totalmente el tipo objetivo, -- en cambio el tipo subjetivo se da completamente, como es el dolo.

En efecto, no hay dolo de tentativa, por tanto, si el delito consumado admite el dolo eventual, es viable la tentativa de ese delito con dolo eventual.

Todo lo anterior es respecto a la materia penal común, en materia tributaria o fiscal, podemos decir que a diferencia de los Códigos Fiscales anteriores, el actual regula la tentativa, en forma general para los delitos fiscales, dice el artículo 98 que la tentativa de los delitos previstos en dicho código, es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieron producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

Dice el mismo precepto que la tentativa se sanciona con -- prisión hasta dos terceras partes de la que corresponda el delito de que --

se trate, si este se hubiere cometido, y que en el supuesto de que el autor se desistiere de su ejecución o la impidiere, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan delitos.

Tratándose de infracciones o contravenciones, las tipificadas por el Código Fiscal de la Federación no dan lugar a que se aplique sanciones.

Villegas, citado por De la Garza, comenta que los incumplimientos omisivos de las obligaciones tributarias formales quedan eliminados del campo de la tentativa.

CAPITULO CUARTO

LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL ILICITO TRIBUTARIO

Sujeto activo

Se dice por los estudiosos del derecho, que en las contravenciones no existen los elementos subjetivos, como el dolo y la culpa, sin embargo, hemos sostenido en este trabajo que los elementos subjetivos de la culpabilidad si existen en materia penal administrativa y tributaria.

El elemento personal más importante del ilícito tributario - es el sujeto activo o autor o infractor, al cual nos referimos en el Capítulo II al hacer el análisis del concepto de infractor y a el se refiere el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, aún cuando no lo llama así, si no responsable de la comisión de infracciones y el artículo 95 del mismo ordenamiento señala quienes son los responsables de los delitos fiscales, lo que significa que distingue con precisión al sujeto activo de las infracciones o contravenciones y al sujeto activo de los delitos fiscales.

En estos últimos los responsables son:

- a) Quienes concierten la realización del delito.
- b) Quienes realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- c) Quienes cometan conjuntamente el delito.
- d) Quienes se sirvan de otra persona como instrumento para -

ejecutarlo.

- a) Quienes induzcan dolosamente a otro para cometerlo.
- f) Quienes ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- g) Quienes auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Se analizan cada una de estas situaciones:

- a) Quienes concierten la realización del delito.

En primer término por concertar se entiende ponerse de acuerdo dos o más personas para realizar o no realizar un fin determinado.

Cabe señalar, que el simple acuerdo no puede hacer a alguien responsable de un delito, dado que solo constituye un acto preparatorio, el cual por si solo no puede ser sancionado.

Dice Rivera Silva que "varios sujetos es posible concerten la comisión de un delito fiscal, sin que éste ni siquiera principie a llevarse a cabo y menos a consumarse, en esta situación todo queda en un campo verbal e imaginativo que por no tener nexos causal con un evento penado, es imposible acarree responsabilidad alguna. Distinto sería si se principia a consumir el delito, pues en este caso, el nexo entre el concierto y el proceder punible, si existe, debiendo recordarse que ese nexo es indispensable para cualquier clase de responsabilidad. (43)

43 Rivera Silva, Manuel, Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa S.A. Méx. 1984 pág. 37-38.

b) Quienes realicen la conducta o el hecho descritos por la ley.

Según al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, realizar es "efectuar, hacer real y efectiva una cosa".

En el caso realizar consiste en efectuar un delito fiscal, o sea realizarlo efectivamente mediante una conducta. Esta conducta punible puede ser intencional, no intencional o imprudencial o preterintencional, según el artículo 80. del Código Penal.

Las dos últimas formas no son tratadas por el Código Fiscal de la Federación, pero dicen algunos autores que en los términos del artículo 60. del Código Penal se estiman operables, dado que en lo no previsto por la ley especial, se observan las disposiciones conducentes del Código Penal.

Sin embargo Rivera Silva dice que "cuando la Ley establece la no existencia de la forma imprudencial o preterintencional entonces no hay porque aplicar el Código Penal.

c) Quienes cometan conjuntamente el delito.

Consignaba el Código Penal de 1871 conocido como el Código de Martínez de Castro, que tenían responsabilidad criminal:

- 1° Los autores del delito
- 2° Los cómplices
- 3° Los encubridores

Distinguiendo cinco hipótesis de complicidad:

- 1 La ayuda en la preparación o ejecución.
- 2 La persuasión o excitación de las pasiones para provocar a la comisión del delito.
- 3 Los partícipes de manera indirecta o accesoria para la ejecución.
- 4 Los que ocultan las cosas robadas, den asilo al delincuente o le proporcionen la fuga, o protegen la impunidad, previo acuerdo.
- 5 Los que sin previo acuerdo con el delincuente, y por su empleo o cargo, deben impedir se castigue un delito y no cumplen con su deber.

d) Quienes se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

Considero que la sola expresión es suficiente para entenderla, se refiere sin duda al caso de cuando el sujeto activo del delito se vale de otra persona para ejecutarlo, - siendo el verdadero autor el que utiliza el instrumento.

e) Quienes induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Inducir es tratar por cualquier medio de conseguir que una persona haga o no haga alguna cosa.

Lo anterior, se explica de la siguiente manera, una persona sin el deseo de cometer un delito fiscal, lo realiza debido a ciertas motivaciones de otra persona, podemos afirmar que en éste caso como el anterior, esta otra persona - solo obra como instrumento sin conocimiento o inteligencia y voluntad propia.

f) Quienes ayuden dolosamente a otro para su comisión.

A simple vista puede confundirse esta situación con la anterior, sin embargo considero que existen dos diferencias fundamentales: una, el que no existe persuasión y la otra el que el sujeto no consuma el delito, si no que se limita exclusivamente a ayudar en la comisión del delito. Otro sujeto es el que lo lleva a cabo, que sin su auxilio no se hubiese realizado.

g) Quienes auxilian a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.

Esto debe entenderse como encubrimiento pactado antes de la ejecución del delito, de tal suerte que de no ser así, probablemente no se hubiere ejecutado la conducta ilícita.

Imputabilidad y Responsabilidad

En el capítulo anterior se estableció que para que la conducta humana constituya un delito se requiere que la acción sea imputable, que es presupuesto necesario de la culpabilidad, en forma conjunta con la responsabilidad, de tal suerte que como dice Carrancá y Trujillo, citado por De la Garza, imputar es poner una cosa en la cuenta de alguien y que solo ese alguien es aquél que por sus condiciones psíquicas sea sujeto de voluntariedad, en otras palabras, es imputable todo aquél que posea al tiempo de la acción, las condiciones psíquicas exigidas, abstractas e indeterminadamente por la ley, para poder desarrollar una conducta dentro de la sociedad.

Villegas, también citado por De la Garza dice que imputabilidad es la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual del autor, de valorar correctamente los deberes y de obrar conforme a ese conoci-

miento.

En el tercer capítulo de este trabajo se hace un estudio sobre la imputabilidad como uno de los elementos objetivos del ilícito tributario, por lo que para efecto de evitar repeticiones se remite a ese capítulo.

Por lo que respecta a la responsabilidad, debemos destacar lo que dice García Domínguez, la imputabilidad es antecedente de la infracción fiscal, la culpabilidad es coetánea a la conducta punible; y la responsabilidad es posterior . . . consecuencial al ilícito, por razones de método, ya que la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad, primero nos ocuparemos de aquella y después de esta.

Sigue diciendo, García Domínguez que existe confusión respecto a lo que debe entenderse por responsabilidad, ya que suele darse distinto contenido al término, a veces se emplea como sinónimo de imputabilidad y otras como significativo de culpabilidad y en algunas ocasiones suele usarse con un sentido procesal, dando a entender, solamente la sujeción del infractor a un procedimiento del que puede resultar o no penado y algunas ocasiones se emplea el término responsabilidad para significar la situación jurídica de quien ha sido declarado culpable y condenado a sufrir una pena.

El legislador ha incurrido en las impresiones terminológicas al usar el mismo nombre para referirse a diversas figuras jurídicas, lo cual ha traído como consecuencia inducir al error a la jurisprudencia y a la doctrina.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, habla -- correctamente de "responsabilidad solidaria", cuando se refiere a la sanción consistente en obligar a pagar los créditos fiscales que originalmen-

te no son a su cargo, a quienes incumplen sus obligaciones fiscales, tales es el caso de los retenedores o recaudadores de contribuciones a cargo de contribuyentes, de quienes están obligados a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que deberían pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de las causadas durante su gestión, excepto en el caso de que esté garantizado el interés fiscal; las personas cualquiera que sea el nombre con que se le designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles, por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad, cuando no se hubiere solicitado su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o cuando no se de aviso de cambio de domicilio después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita o un crédito fiscal, así como en el caso de que no se lleve contabilidad o ésta se aculte o se destruya; los representantes de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, quienes ejerzan la patria potestad o tutela, por las contribuciones a cargo de su representado, etc.

Dice García Domínguez que el citado artículo 26 incorrectamente habla de responsabilidad solidaria, cuando en realidad la ley establece en favor del fisco un derecho real sui generis, para garantizar el pago de los créditos que se hubieren causado respecto de tales bienes, con anterioridad a su adquisición y que lo faculta a ser pagado con el valor de dichos bienes, derecho que es oponible erga omnes, siendo el caso de los adquirentes de negociaciones y el de los legatarios y donata---

rios a título particular.

De igual manera, el artículo que se analiza llama erróneamente responsabilidad a lo que es una obligación solidaria, asumida voluntariamente por un sujeto para garantizar las obligaciones fiscales de otro, caso en el que se encuentran los terceros que comprueben su idoneidad y solvencia y manifiesten su voluntad de obligarse solidariamente y de los que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de sus bienes.

La palabra responder deriva del latín *respondere*, y etimológicamente significa estar obligado, pero este concepto tan amplio dice García Domínguez no es el que nos interesa, pues da la impresión de que el término responsabilidad, cubre el tramo que se inicia con el nacimiento de la obligación, de modo que parecería que, por ejemplo, el causante sería responsable de pagar el impuesto, pero debe de tenerse en cuenta que hay una diferencia estructural entre obligación y responsabilidad.

Por obligación fiscal se entiende la relación jurídica por la cual las autoridades fiscales tienen derecho de exigir aún mediante el procedimiento administrativo de ejecución la realización de una conducta, en cambio la responsabilidad consiste en el tramo que se inicia con el incumplimiento de la obligación y que consiste en el cumplimiento forzado de la obligación incumplida voluntariamente, en la reparación de los daños y perjuicios y en la imposición de una pena.

A manera de ejemplo conviene señalar algunas clases de responsabilidades:

- A) Responsabilidad personal del infractor y prohibición de penas trascendentales.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 22 consagra el principio de la per-

sonalidad de las penas al prohibir las penas trascendentales, que son aquellas que se imponen a una persona diferente de la responsable directa de la infracción que se sanciona.

Dice García Domínguez que en el Derecho Fiscal-Penal resulta aplicable el principio de que la responsabilidad por infracciones a las leyes fiscales es estrictamente personal, aunque existen, aparentes excepciones a esta regla, según las cuales parece establecerse una responsabilidad fiscal-penal por hechos de terceros en relación con ciertas infracciones, al considerar como responsable de la infracción a una persona distinta de aquella que físicamente realizó los hechos constitutivos de la misma. El principio de personalidad de la pena, basado en la culpabilidad, se consagra en las reglas que establece el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación para la aplicación de las sanciones correspondientes, conforme a las cuales, siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponde a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios públicos o correderos titulados, los accesorios, serán a cargo exclusivamente de ellos y el contribuyente solo quedará obligado a pagar las contribuciones omitidas. Pero si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por el contribuyente a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo del contribuyente.

Como puede verse éste artículo que se comenta establece claramente a quien debe imputarse la infracción, estableciendo la sanción fiscal penal correspondiente de manera personal.

Resulta necesario que se tenga una obligación fiscal y -- que esta se incumpla para que haya responsabilidad fiscal penal, se origina por dolo o culpa del infractor, sin que se admita la responsabilidad objetiva.

En otras palabras, la responsabilidad fiscal penal deriva de un hecho ilícito, esto es, que exista violación a una norma mediando dolo o culpa y es personal.

B) Responsabilidad de las personas colectivas.

Sabemos bien que la persona colectiva es sujeto de obligaciones y deberes, que cuenta con una voluntad social, que puede llevar a cabo determinadas conductas, que puede celebrar o realizar actos jurídicos, que puede cumplirlos -- y por lo tanto también puede incumplirlos, que puede llevar a cabo acciones ilícitas y cometer infracciones fiscales de las que es responsable, esto es, la persona colectiva debe admitir las consecuencias jurídicas por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales consistentes en un nuevo deber a su cargo.

Rafael Mateos Escobedo dice que las infracciones de las -- corporaciones son posibles jurídicamente en virtud de que las condiciones de su capacidad de obrar en materia fiscal no son fundamentalmente de las exigidas por el derecho privado, y por lo tanto son merecedoras de sanción. (44)

44 Mateos Escobedo, Rafael. La Responsabilidad Penal de las Personas Morales. ed. Botas Méx. 1956 ppa. 94 y 95.

Es necesario mencionar que la pena a que se hace acreedor a una persona colectiva no viola el principio de la personalidad de las penas, que requiere de la identidad entre el infractor y el sancionado.

Es importante destacar en este punto, que existe la posibilidad de que haya socios que no participen en ningún momento en la conducta ilícita, es decir ni desde su concepción, ni en la ejecución, siendo estos socios aquellos que no estuvieron presentes en las asambleas, ignorando los acuerdos ilícitos y su ejecución, y que ni han participado de los productos ilícitos.

Sin embargo, no podemos desconocer que estos socios quedarán afectados en sus intereses por las sanciones fiscales impuestas a la persona colectiva, los socios afectados podrán reclamar a la persona que actuó como órgano de la persona colectiva ejecutando la infracción, los daños y perjuicios que le ocasione la sanción.

c) Responsabilidad por infracciones cometidas por factores, agentes o dependientes.

Sabemos que los contribuyentes y las personas que por algún motivo están relacionadas, tienen diversas obligaciones fiscales que cumplir, por tanto todos son responsables por la no realización o cumplimiento de esas obligaciones, por su inoportunidad, por su insuficiencia o por realizar conductas diversas.

El sujeto pasivo de la obligación debe realizar en forma directa la conducta que le prescribe la norma, en conse

cuencia solo este sujeto es responsable del incumplimiento.

Sin embargo, sabemos que la ejecución de algunos o todos los actos que integran la conducta que está obligado a realizar el contribuyente, o el sujeto pasivo secundario pueden encomendarse a algún auxiliar. Sin embargo, esta posibilidad no trae como consecuencia que se traslade la obligación del sujeto pasivo o principal o secundario, a su auxiliar, llámese empleado, factor, agente o dependiente.

El sujeto pasivo seguiría siendo el único responsable de la conducta ilícita.

Los factores, agentes, empleados o dependientes si no cumplen o lo hacen en forma deficiente con sus obligaciones, serán responsables frente a su patrón, pero éste será responsable ante las autoridades fiscales.

Pero en el supuesto de que la ley estableciera directamente una obligación al auxiliar, su incumplimiento solo traerá como consecuencia una responsabilidad propia.

D) Responsabilidad por las infracciones cometidas por los representantes de menores o incapaces.

Cuando el representante de un menor o incapaz, lleva a cabo actos que constituyan infracciones a las leyes fiscales, debe precisarse quien debe responder de la infracción y sufrir las sanciones respectivas.

Considero que en estos casos debe mantenerse el principio de la responsabilidad subjetiva y estimarse que el contri-

buyente incapaz es deudor solo del tributo y sus recargos, pero no de la pena que se derive de la infracción fiscal, de la cual es responsable el representante, dado que ni el menor ni el incapaz son imputables y de que la conducta ilícita la realiza el representante.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 26 fracción VI, sin claridad y sin precisión técnica dispone -- que quienes ejercen la patria potestad o la tutela son responsables solidarios, por las contribuciones a cargo de su representado.

Estimo que debe excluirse de sanciones por infracciones fiscales a los menores o incapaces por la representación de naturaleza especial que en este caso tiene sus representantes y no sería justo que por infracciones fiscales cometidas por éstos, se impusieran sanciones a los menores incapaces.

E) Responsabilidad en materia aduanera.

Analizando la Ley Aduanera encontramos que su artículo 45 dispone que las mercancías están afectadas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y -- créditos fiscales generados por su entrada y salida del territorio nacional, en tal virtud, siempre que este total o parcialmente insoluto el pago que deba hacerse, -- las autoridades fiscales retendrán las mercancías si --- obran en su poder, y en caso contrario, procederán a perseguirlas y secuestrarlas.

Del análisis de este artículo se desprende un derecho

real a favor del fisco sobre las mercancías objeto de --
las operaciones aduanales para garantizar el pago de los
créditos fiscales que generen, los gastos de ejecución --
los recargos y las multas que se hubieren causado con --
respecto de tales bienes facultándole para retenerlos, --
perseguirlos y se pague con el valor de los mismos.

Culpabilidad

Dice Lomeli Cerezo que algunos autores, en relación con las
contravenciones, y las responsabilidades de carácter no delictual nace por el
mero hecho de la infracción y la culpabilidad se presume por la sola compro
bación de la desobediencia de la norma y que por -- tanto no se distingue --
entre dolo o culpa, ni se toman en cuenta en forma principal las condicio--
nes personales del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal, --
características que hacen que la contravención sea considerada como una --
transgresión formal u objetiva.

Contrario a lo anterior otros autores que han analizado con
mayor penetración la naturaleza de las contravenciones administrativas y --
fiscales, consideran que sí se presenta en ellas el elemento culpabilidad, --
aunque tenga características peculiares, que la diferencian de la culpabili
dad penal propiamente dicha. (45)

Coincidió con la ex magistrada Loweli Cerezo en el sentido de que no solo porque la naturaleza esencial del delito y la contravención es la misma y por lo tanto debe existir también en esta el elemento de culpabilidad, sino porque el Derecho Positivo sí toma en consideración, además del daño patrimonial fiscal, el propósito o intención dolosa, así como la culpa o negligencia del infractor y otras circunstancias personales reveladoras de la existencia o falta de culpabilidad.

El artículo 70. del Código Fiscal de la Federación, dice que al condonar la Secretaría de Hacienda debe apreciar discrecionalmente "las circunstancias del caso", entre las que se encuentran la gravedad o levedad de la infracción.

El artículo 75 del mismo ordenamiento dispone que la autoridad debe fundar y motivar su resolución, tomando en cuenta las agravantes que pueden existir y el artículo 77 establece las reglas para aumentar o disminuir las multas.

Por su parte el artículo 73 establece que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados en las disposiciones fiscales o cuando se incurra en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

Del análisis detenido de todas estas disposiciones del Código Fiscal de la Federación se desprende que la intención del legislador es de que se tomen en consideración una serie de circunstancias relativas a la culpabilidad, del principio de personalidad y por lo tanto de la culpabilidad de las contravenciones.

El Dolo y las Infracciones Dolosas

En las infracciones a las obligaciones fiscales o tributarias

sustantivas el dolo consiste en la intención de no efectuar el pago de la prestación fiscal debida, o en el pago una cantidad menor de la debida, - por ejemplo es una infracción la realización de un hecho que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, y sea descubierto por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, en este caso se trata de dolo genérico, que se presume, según el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 75 fracción II del Código Fiscal citado considera como agravante en la comisión de una infracción "que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan "constar operaciones inexistentes", - o" que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero, con el objeto de deducirlos al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones", lo que revela en el autor de ellos un dolo específico.

En otras palabras el dolo genérico se presume, el dolo específico debe probarse por parte de la autoridad sancionadora.

"En las infracciones fiscales el dolo consiste en el propósito o intención de evadir la prestación fiscal a que se encuentra obligado al contribuyente". (46)

El artículo 75 ya citado distingue entre infracciones cuya

consecuencia es la omisión de pago de contribuciones y las que no implican la omisión en el pago de contribuciones.

El artículo 7o. del Código Penal para el Distrito Federal - dispone que se entiende por imprudencia toda imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado que cauce igual daño que un delito intencional.

Cuando se omite el cumplimiento de alguna disposición o se viola alguna prohibición por descuido o negligencia, se presenta la culpa.

"La culpabilidad se conceptúa en su más amplia significación como "el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad de la conducta antijurídica". (47)

Raúl F. Cárdenas dice "La culpabilidad como lo expresa Welzel, agrega a la acción antijurídica un nuevo elemento a través del cual se convierte recién en delito. No basta que una acción sea típica y antijurídica para que sea delito, si no que además, debe ser culpable. Sin embargo el concepto de culpabilidad no presenta doctrinalmente, características comunes sino que ha sufrido el signo de los tiempos de peso de la diversidad de opiniones, que se estudiaran en sus dos corrientes denominantes, la psicológica y la normativa". (48)

Sobre la corriente psicológica de la culpabilidad, Luis Fernández Doblado citado por Castellanos Tena dice que "La culpabilidad es considerada como la relación subjetiva que mediante el autor y el hecho punible, y como tal su estudio supone el análisis del psiquismo del -

47 Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Penal Fiscal, Lazcano Garza Editores Monterrey, N.L. 1993 pág. 41.

48 Cárdenas, Raúl F. Estudios Penales. Editorial Jus Méx. 1977, pág. 39.

autor con el objeto de investigar correctamente cual ha sido la conducta psicológica que el sujeto ha guardado en relación al resultado objetivamente delictuoso". (49)

Por el contrario la corriente normativa de la culpabilidad considera que está sale, rebasa el campo psicológico del sujeto activo, para configurarse como un juicio de reproche hacia ese sujeto. Esta corriente lleva a la culpabilidad a un proceso valoratorio que puede terminar con el reproche de la conducta del sujeto.

Grados de culpabilidad.

Al referirnos a los grados de culpabilidad estos se presentan de acuerdo con las agravantes y atenuantes que existan en la comisión de los ilícitos.

Agravantes

Los Códigos fiscales de 1938 y 1967 no establecían casos de agravantes. Lomeli Cerezo, considera como agravante, la importancia o cuantía de la infracción y la evasión de cantidades considerables debidas al fisco". (50)

En cambio el Código Fiscal de la Federación de 1981 en las fracciones I, II y III del artículo 75 establece los siguientes casos de agravantes:

- 1o. El hecho de que el infractor sea reincidente.
- 2o. La comisión de una infracción cuando se da cualquiera de los siguientes supuestos:

49 Castellanos Tena, Fernando Lineamientos del Derecho Penal Ed. Porrúa S.A. México 1982 pág. 127

50 Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. pág. 239.

- a) Hacer uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b) Que se utilicen sin derecho a ello documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- e) Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

3o. La omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

4o. También es agravante el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

La consecuencia de la agravante es aumentar en un 60% la multa que corresponda por la infracción consiste en omisión de contribuciones o del beneficio indebido, siendo la multa por la misma cantidad de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido de acuerdo con la fracción I del artículo 77 del Código Fiscal de la Federación.

Atenuantes

El artículo 77 del Código Fiscal de la Federación establece -

atenuantes que tienen como consecuencia que se disminuya la cuantía de la multa que se imponga cuando la comisión de una infracción origine la omisión total o parcial de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sean descubiertas por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, disminuciones que pueden ser de un 25% o 20% de las contribuciones omitidas o del beneficio debido.

Del 25% cuando el infractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el cual ocurrió la infracción.

Del 20% en los demás casos, siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se notificó la resolución respectiva.

Reincidencia

La reincidencia podemos definirla como la ejecución de actos u omisiones considerados como infracción y que se repiten una vez que los anteriores dejaron de surtir sus efectos.

Sobre la reincidencia el Código Fiscal de la Federación establece que se da la reincidencia en los siguientes casos:

Cuando se trata de infracciones que tengan como consecuencias la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudales.

La segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que no implique omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas.

La segunda o posteriores veces que se sancione al infractor - que tenga esa consecuencia y tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones.

La segunda o posteriores veces que se sancione al infractor - por la comisión de una infracción establecida en el artículo 75 del Código - Fiscal de la Federación.

Conviene destacar que estos actos u omisiones dejen de surtir sus efectos, porque de no ser así no habrá reincidencia, porque de no ser -- así, lo que habrá será continuidad.

En otras palabras para que exista reincidencia es necesario - que el hecho constitutivo de la infracción se haya sancionado.

Tratándose de delitos fiscales resultan aplicables las reglas del Código Penal que sean aplicables, relativas a la reincidencia.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

- 79 -

CAPITULO QUINTO

CONCEPTO DE SANCION Y SANCION ADMINISTRATIVA

Concepto de Sanción

En el Capítulo segundo se analizó el concepto de sanción y para no incurrir en repeticiones damos por reproducido lo expuesto en dicho Capítulo, sin embargo, no debemos perder de vista que toda violación de una norma jurídica trae como consecuencia una sanción.

En el Derecho Penal Fiscal existen diversas sanciones para las infracciones a las normas tributarias violadas. Las sanciones de este Derecho tienen los mismos caracteres que las del Derecho Penal Común.

Hemos también expresado en el curso de este trabajo que — las sanciones tienen dos fines principales: Uno retributivo o compensatorio del daño provocado por la infracción en el orden jurídico y otro preventivo o intimidatorio que tiene como finalidad disuadir de la comisión de infracciones, tanto por el sancionado como por toda la comunidad.

De la Garza dice que tratándose de sanciones fiscales, algunos autores como Angelo Dus, Blumenstein y Malinverni, destacan el motivo principal fiscal retributivo de las sanciones fiscales, buscando más — el ingreso de las sanciones pecunarias que el castigo del infractor.

Tratándose de infracciones fiscales es la sociedad la víctima de la infracción, por lo que las sanciones tributarias tienen el verdadero carácter de penas.

Fundamento Constitucional

Conforme al artículo 21 constitucional las infracciones a los reglamentos gubernativos o de policía no pueden consistir sino en multa o arresto hasta por 36 horas, y que la multa no puede exceder del importe del jornal o salario de un día. Cuando el infractor, sea o fuere un -- jornalero o un obrero o si fuere no asalariado la multa no excederá del -- equivalente a un día de su ingreso.

De dicho precepto se desprende que las únicas sanciones administrativas y fiscales con las que se pueden castigar las infracciones de esa naturaleza por las leyes son la multa y el arresto y las demás sanciones como la clausura, ya sea temporal o definitiva, la suspensión en el ejercicio de cualquier actividad, no pueden considerarse constitucionales, por no estar previstas en el artículo 21 constitucional.

Este criterio lo sostiene Lomeli Cerezo, sin embargo, De la Garza manifiesta, que cuando el artículo 21 constitucional habla de sanciones a los reglamentos gubernativos y de policía, se está refiriendo a los -- reglamentos que expiden los Ayuntamientos, que son los únicos que pueden -- expedir con facultades propias, pues todos los demás deben ser expedidos -- por las Legislaturas de los Estados. Dichos reglamentos sólo pueden establecer como sanciones la multa y el arresto, pero que del artículo 21 en comentario no se desprende el poder de la Administración para establecer infracciones ni sanciones, sino por el contrario, de los artículos 65 fracción II y 73 fracciones VII, XXIX y XXXI de la Constitución se deriva esa facultad.

En consecuencia, podemos concluir que en las leyes fiscales se pueden establecer como sanciones no sólo el arresto y la multa, sino todas las sanciones establecidas por las leyes expedidas por el Congreso de --

la Unión, conforme el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que el Congreso de la Unión tiene facultades para crear a través de leyes tributarias no solo las normas sustantivas y formales de Derecho Tributario y Derecho Fiscal, sino también las normas penales que crean las infracciones y las sanciones, dado que de otra forma tal facultad será incompleta, si se expidieran leyes sin sanciones y sin facultad para imponerlas, lo cual las haría

Clasificación de las Sanciones

Las sanciones pueden clasificarlas desde varios puntos de vista:

A) Cíviles y Penales

Son sanciones cíviles las que tienen por objeto reparar el daño creado por la infracción, restituir las cosas al estado que tenían antes de la violación, por ejemplo la indemnización de daños y perjuicios.

Las sanciones penales son aquellas que implican para el infractor una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad, su patrimonio y que tienen un carácter represivo y propositos intimidatorios.

B) Penales y Administrativas

Esta clasificación atiende a la autoridad que las impone, si es la autoridad judicial es una sanción penal, como la privación de la libertad, si es una autoridad administrativa entonces se trata de una sanción administrativa, como una multa.

C) Principales, accesorias y subsidiarias

Las sanciones principales son aquellas que la autoridad impone como castigo por la violación a la norma infringida, una multa, un arresto, etc.

Las sanciones accesorias son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la violación se ha realizado, por ejemplo el decomiso de un camión con el que se cometió contrabando.

Las sanciones subsidiarias, son aquellas que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida, por ejemplo el arresto en lugar de la multa, por no poder pagarse ésta por el infractor.

D) Represivas, reparadoras y mixtas

Son represivas aquellas que ocasionen al infractor una pérdida de sus bienes jurídicos, multa, decomiso, etc.

Reparadoras, son las sanciones que tienen como consecuencia indemnizar al sujeto pasivo de la infracción. Ejemplo, los recargos, que constituyen una indemnización por la falta de pago oportuno de un crédito fiscal.

Mixtas, son aquellas que gozan de características de las dos anteriores, es decir que además de ser represivas tienden a resarcir al fisco, por ejemplo una multa elevada hasta \$5,800,000.00 de acuerdo con el artículo 88 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Concurso de Sanciones

En nuestro sistema jurídico suceden situaciones que permi-

tena la concurrencia de sanciones tributarias con otras sanciones tributarias, o con otro tipo de sanciones, como las de naturaleza penal administrativa o simplemente con sanciones penales comunes, esto es lo que llamamos concurso de sanciones.

Lo anterior sucede tanto tratándose de contravenciones como de delitos.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación dispone que la aplicación de las multas, por infracción a las disposiciones fiscales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal, y el artículo 94 del mismo ordenamiento dice que 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 se afecte el procedimiento penal.

Independientemente de lo anterior, la fracción V del artículo 75 del citado Código Fiscal señala que cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que señale el Código Fiscal una sanción, solo se aplicará la que corresponda a la infracción más grave.

Por su parte, el Código Penal dispone que siempre que con un sólo hecho ejecutado en un solo acto, o con una omisión, se violen varias disposiciones penales que señalen sanciones diversas, se aplicará la del delito que merezca pena mayor, la cual podrá aumentarse hasta una mitad más del máximo de su duración, de acuerdo con lo dispuesto por el ar-

tículo 58 y de acuerdo con el artículo 59 cuando un delito pueda ser considerado bajo dos o más aspectos y bajo cada uno de ellos merezca una sanción diversa, se impondrá la mayor.

Privación de la Libertad

Aún cuando la diferencia entre infracción y delito, ya ha quedado establecida en los capítulos anteriores, es necesario que al tratar la privación de la libertad, quede perfectamente definida esa diferencia, por ello, en este punto se insiste en la distinción entre infracción y delito, dice Mayolo Sánchez Hernández que las distinciones son las siguientes:

- La infracción es el genero, el delito es la especie.
- La infracciones son juzgadas y sancionadas por el Poder Ejecutivo.
- Los delitos por el Poder Judicial.
- Las infracciones son sancionadas con penas pecuniarias.
- Los delitos con penas corporales o mixtas (multas y prisión). (51)

Expuesto lo anterior, desprendemos que únicamente los delitos fiscales tienen como sanción la privación de la libertad.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación estos delitos son:

- El contrabando, artículo 104.
- Los hechos ilícitos asimilados al contrabando, artículo 105.
- La defraudación fiscal, artículo 108.
- Los delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, artículo 110.
- El uso indebido de bienes depositados, artículo 112.
- Las alteraciones, destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales, artículo 113.
- Las visitas domiciliarias y embargos practicados sin orden de autoridad competente, artículo 114.

Multa

La multa la podemos definir como la cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal omitida y de los recargos.

De la Garza dice que esa cantidad de dinero que debe pagarse constituye un "plus" con respecto a la reparación del daño causado por la infracción.

La multa es una sanción económica de carácter personal, que se impone por actos u omisiones violatorias de disposiciones legales o reglamentarias.

Al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado el siguiente criterio:

"IMPUESTOS Y MULTAS.- Su diverso concepto en orden a la --
exención de los primeros.- El artículo 2o. del Código Fis-
cal de la Federación define los impuestos como las presta-
ciones en dinero o en especie que el Estado fija a todos
aquellos individuos cuya situación coincida con la que la
ley señala como hecho generador del crédito fiscal; y la
doctrina enseña que la multa es una sanción económica de
carácter personal que se impone por actos violatorios de
disposiciones legales o reglamentarias; de donde resulta
evidente que ambos conceptos son distintos y que, si un
particular está exento de impuestos, no goza de inmunidad
para la imposición de multas, ni está eximido de cumplir
con los reglamentos y leyes que le sean aplicables, cuya
violación puede y debe ser sancionada".

Juicio 4174/64 Sentencia de la Cuarta Sala. 5 de marzo de
1965. (52)

Bielsa, sostiene que la multa es una indemnización por la
transgresión a la norma jurídica.

Gerbino, citado por Lomeli Cerezo dice que la multa tiene
el carácter punitivo, que por el contrario "no tienen como fin procurar
una entrada al Estado, si no más bien tienden a reparar un daño ya hecho
a este, o a evitar que el año se haga y funcionan como verdaderas y pro-
pias penas". (53)

52 R.T. FF 1965 Núm. 337-348 pág. 258.

53 Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, pág. 196.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido que las multas "son combatibles en forma independiente del consentimiento del cobro por omisión de impuestos", pero que la impugnación que se haga de la multa debe ser por vicios propios en que se hubiere incurrido al emitirse el proveído y no por vicios de la liquidación que le dió origen." 54

Cuantificación de las multas, existen diversos sistemas, que podemos resumirlos de la siguiente manera:

a) Multas fijas

El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establece la aplicación de las siguientes multas: cuando la infracción traiga como consecuencia la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas:

- I El 50% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.
- II Del 70 al 100 % de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

El artículo 78 dispone que tratándose de la omisión de -

contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% de las contribuciones omitidas y en el caso de que las contribuciones se paguen con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad.

b) Aumento de las multas

El artículo 77 del Código Fiscal de la Federación señala - los casos en que se aumentarán las multas:

En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del - beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando la comisión de la infracción sea en forma -- continuada.

En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del - beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se de alguna de las agravantes señaladas en la fracción II del artículo 75.

En un 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75.

Disminución de multas

La fracción II del artículo 77 señala los casos conforme a -- los cuales se disminuirán las multas.

En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan - sido objeto del dictamen, o del beneficio indebido, si el in--

fractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el cual incurrió en la infracción.

b) En un 20 % del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

Multa en suma variable

Este sistema de imponer multas era el que prevalecía en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967.

Normalmente la multa correspondía a un múltiplo o un porcentaje de la magnitud de la infracción que era la cuantía de la prestación fiscal omitida.

En el Código Fiscal vigente este sistema no es tan frecuente, sin embargo, se sigue usando, por ejemplo: No llevar contabilidad, es una infracción que se sanciona con multa de \$5,000.00 a \$50,000.00; no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que fijan las disposiciones fiscales se sanciona con multa de \$3,000.00 a \$40,000.00 etc.

Pluralidad de Infractores

También en este aspecto hay que distinguir si se trata de -

contravenciones o infracciones y de delitos.

Tratándose de infracciones, los autores de una misma infracción pueden ser varios y dice el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, que cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa impuesta.

En cambio, por lo que toca a los delitos fiscales, resultan aplicables las disposiciones del Código Penal para la coparticipación - la instigación, la complicidad y el encubrimiento.

La fracción II del artículo 89 del Código Fiscal de la Federación establece como infracción autónoma, sancionada separadamente, el ser complice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

Por otra parte, la fracción I del citado artículo 89 consigna como infracción la de asesorar o aconsejar a los causantes para evadir el pago de una prestación fiscal, o para infringir las disposiciones fiscales; contribuir a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos - falsos en los libros de contabilidad o en los documentos que se expiden.

Por último, cabe destacar que los notarios y demás fedrarios públicos incurren en falta al asentar falsamente que se han cumplido debidamente las disposiciones fiscales, en los términos de la fracción II del artículo 87 del Código Fiscal de la Federación.

Extinción de la Sanción

El concepto de extinción en el Derecho Penal Fiscal, dice - García Domínguez que se utiliza para significar, por una parte, que la potestad punitiva se consuma por su ejercicio hasta su agotamiento en cual--

quiera de las dos últimas fases, esto es, la fase de juzgamiento e imposición de la pena y la fase de su ejecución; por otra parte, también significa los casos en que desaparece la facultad de multar al infractor fiscal - o a la facultad de cobrar la multa por circunstancias extrínsecas que sobrevienen después de cometida la infracción o de emitida la resolución en que se impone la multa.

Lo expuesto por García Domínguez coincide con lo que señala De la Garza, al decir que en materia de infracciones fiscales pueden distinguirse dos momentos de la actividad punitiva de la Administración:

- 1o. El representado por la actividad encaminada a investigar y constatar la infracción y la responsabilidad del infractor, que concluye con la imposición de la multa.
- 2o. La actividad desarrollada por los órganos fiscales para obtener el cumplimiento y ejecución de la sanción impuesta al infractor.

De lo anterior podemos concluir que la extinción afecta tanto a la facultad de imponer multas como a la de cobrarlas.

Se analiza cada uno de estos puntos:

Extinción de la facultad fiscal para imponer la multa.

Existen diversas causas por las que se extingue la facultad de la Administración fiscal para imponer multas al responsable de la infracción fiscal, y de acuerdo con García Domínguez son las siguientes:

- a) Cosa juzgada
- b) Oblación
- c) Prescripción (caducidad)
- d) Muerte del infractor

Cosa Juzgada

Es el agotamiento natural del ejercicio de la facultad de imponer la multa correspondiente a la persona que cometió un hecho tipificado como infracción fiscal, lo que ocurre cuando se notifica al infractor la resolución en la que se declare que se cometió la infracción, que se le considera responsable de ella y le condena a pagar una multa en cantidad determinada.

Por lo tanto, al extinguirse la facultad del fisco para imponer una multa como consecuencia de la cosa juzgada, la autoridad no podrá ejercitar de nuevo dicha facultad.

Oblación

Es una nueva forma de extinción de la facultad del fisco para castigar una infracción fiscal, consignada en el Código Fiscal en vigor, deriva del latín oblatio que quiere decir ofrenda, que viene del verbo offerere cuyo significado es ofrecer.

Oblación, en su origen era la ofrenda y sacrificio que se hacía a Dios para el perdón de las ofensas que se le hubieren hecho.

Es una forma de autoimposición de una multa por el infractor y la simultánea auto-ejecución de la pena al pagar la multa impuesta, esto es, al mismo tiempo se repara el daño y se indemniza el perjuicio.

En relación con las contravenciones fiscales consistentes en omitir total o parcialmente un impuesto, en obtener una devolución, o en realizar un acreditamiento o una compensación indebida, la oblación constituye un medio de lograr el arrepentimiento del infractor, al inducirlo a re

parar el mal causado por el hecho ilícito descubierto por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pagando el impuesto omitido enterando al importe de la devolución, del acreditamiento o de la compensación indebidos, más los recargos, con el estímulo de autoimponerse una multa menor que la que le impondría la autoridad, que debe pagarse junto con el importe de la reparación del daño y la indemnización del perjuicio.

En resumen, el efecto de la oblación es el de extinguir la facultad del fisco para emitir una resolución condenando al infractor a pagar una multa superior a la pagada por éste, si el infractor ha cumplido las condiciones establecidas en la ley.

El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establece que:

"Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierto por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicará una multa de "el 50% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando se pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió".

El pago de las multas, en estos casos, se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades, dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

"También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, -acreditamiento o compensaciones indebidos o en cantidad menor que la que corresponda. En estos casos, las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido".

Prescripción (Caducidad)

Conviene hacer un estudio detenido de la extinción de las facultades de las autoridades para imponer sanciones a las disposiciones fiscales que García Domínguez la llama prescripción, pero que en mi concepto debe ser caducidad, ya que la prescripción ocurre cuando se trata de las facultades de las autoridades para hacer efectiva la multa impuesta.

Esta causa de extinción consiste en el transcurso del tiempo y afecta tanto la acción administrativa del fisco para castigar las infracciones fiscales como a la facultad para hacerla efectiva.

La caducidad tiene como finalidad establecer una limitación en el tiempo a la autoridad fiscal de ejercer su facultad para castigar las infracciones fiscales y funciona como medio para mantener el orden, la paz y la seguridad dándole certeza por cierto tiempo a las relaciones jurídicas.

Resulta necesaria la caducidad, porque con ello se fijan las relaciones jurídicas inciertas y las consecuencias legales contingentes, encerrado la incertidumbre en un lapso de tiempo determinado, poniendo fin a situaciones de las que puedan derivarse posibles responsabilidades que permanecen indefinidas en el tiempo y que afectan la seguridad jurídica y económica de los particulares, quienes al concluir dicho término tendrán la seguridad de que la autoridad fiscal ya no podrá ejercitar sus facultades.

En el Código Fiscal de la Federación de 1938 se trataba a la caducidad como la extinción de la facultad del fisco para imponer una multa a quien hubiere cometido una infracción fiscal y de ejecutar -

dicha multa, esto es, exigir su pago a través del procedimiento económico coactivo, por no haber acudido la autoridad en el transcurso de cierto tiempo.

Del informe razonado del Código Fiscal de la Federación de 1967, se desprende que en el se afirmaba que no se está en presencia de un caso de caducidad sino de un término que no puede ser interrumpido ni suspendido, y en la Exposición de Motivos se sostiene que es un caso distinto de la prescripción de créditos definidos.

El Código Fiscal de la Federación de 1967 en su artículo 88 establecía que:

"Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público..... para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales..... se extinguen en el término de 5 años, no sujeto a interrupción ni suspensión".

Este artículo fue adicionado por la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales de 1978 en la que se llama caducidad a esta figura.

En el Código Fiscal vigente, el artículo 67 establece que las facultades para imponer sanciones se extinguen en el plazo de cinco años e igualmente se le sigue llamando caducidad.

García Domínguez considera que el Código Fiscal de la Federación erróneamente llama a esta figura jurídica caducidad y no prescripción, a pesar de que extingue la facultad y no sólo el procedimiento o instancia que se esté tramitando para imponer la multa.

En efecto, afirma García Domínguez que de este error deriva que en el Código Fiscal de la Federación de 1967, artículo 88 que contenía la regulación de ésta figura, ^{/que} se encontraba dentro de las normas --

adjetivas, dado que integraba el Título Tercero relativo al procedimiento administrativo y que el artículo 67 que ahora la regula se encuentra dentro del Capítulo relativo a las facultades de las autoridades fiscales, en el que se incluyen, fundamentalmente, las disposiciones adjetivas.

El plazo para que operara la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, para imponer multas en el Código Fiscal de 1938 era de cinco años, el mismo plazo se establecía en los artículos 88 y 106 del Código Fiscal de la Federación de 1967.

En cambio en el Código Fiscal vigente este plazo es de cinco años de conformidad con el artículo 67, sin embargo, de la misma disposición se desprende que el plazo de la caducidad será de 10 años cuando al contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo de cinco años, así como en relación con los ejercicios en que no presente alguna declaración que esté obligado a presentar, caso, este último, en el que el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

Cuando el contribuyente en forma espontánea presenta la declaración omitida, el plazo será de cinco años, sin que ningún caso, este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.

El término de caducidad de la facultad de la autoridad para imponer multas comprende los días inhábiles, y el día que concluye será el mismo día del quinto año siguiente al en que se inició el término de acuerdo por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación (dies ad quem).

El término para que caduque la facultad de imponer multas, no está sujeto a interrupción ni suspensión.

Cabe señalar que la interrupción invalida el tiempo transcurrido hasta el momento en que se produce, a partir del cual se inicia de nuevo el plazo que debe transcurrir íntegramente.

La suspensión, por el contrario impide que el plazo siga corriendo mientras su causa subsiste, desaparecida tal causa el plazo se reanuda, sumándose el tiempo transcurrido desde el inicio hasta la suspensión y el tiempo transcurrido desde la recaudación hasta que se completa el término.

En el primer Código Fiscal no se hacía ninguna referencia a que el término de caducidad pudiera o no interrumpirse o suspenderse.

En cambio el artículo 88 del Código Fiscal de 1967 establecía que las facultades de la Secretaría de Hacienda para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguían en el término de cinco años, que no estaba sujeto a interrupción ni suspensión.

Este precepto fue adicionado por la Ley que Reforma Adicional y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales de 29 de diciembre de 1978 en los términos siguientes:

"Cuando por omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe revestir una resolución o un procedimiento en materia fiscal, una u otro fueren revocados en recurso administrativo o anulados en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la autoridad que emitió la resolución o siguió el procedimiento impugnados deberá reponerlos. Por excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, entre la notificación de los actos -

impugnados y la notificación de su reposición se suspenderá el transcurso del plazo de caducidad".

Este párrafo se modificó por la Ley que Reforma Adicional y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales de 1979, en la forma siguiente:

"Ejercidas las facultades y notificada en tiempo la resolución, si ésta quedare sin efectos como consecuencia de un medio de defensa legal, el término de extinción de las facultades comenzará a partir de la notificación de la resolución que ponga fin a la controversia".

En cambio el artículo 67 del Código Fiscal vigente en su texto original decía que las facultades de las autoridades fiscales para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguirán en el plazo de cinco años y agregan que dicho plazo no estaba sujeto a interrupción o prescripción.

También disponía que ejercidas las facultades y notificada en tiempo la resolución, si ésta quedare sin efectos como consecuencia de un medio de defensa en el que se declare que dicha resolución adolece de vicios de forma o de procedimiento, no está fundada o motivada o la autoridad que la emitió es incompetente, el término de la extinción de las facultades comenzará a partir de la notificación de la resolución que ponga a fin a la contraveria.

En 1982, se modificó dicho precepto derogando lo anterior y adicionando lo siguiente:

"El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga recurso de nulidad de notificaciones".

En el 1983, este párrafo sufrió una modificación para que--

dar de la siguiente manera:

"El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo a juicio".

El texto vigente del artículo 67 dispone que el plazo de caducidad - no está sujeto a interrupción y que sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales relativas a práctica de visitas a los contribuyentes y revisión de dictámenes que hayan sido formulados por contadores públicos sobre sus estados financieros, en los términos del artículo 42 fracción III y IV, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Haciendo un análisis de todo lo expuesto llegamos a la conclusión como dice García Domínguez que el legislador cada vez regula con mayor arbitrariedad la prescripción de las facultades fiscales para determinar contribuciones omitidas y para imponer sanciones, el posponer el día en que ha de comenzar a correr el plazo, al duplicar el plazo de la prescripción y al establecer casos de suspensión, con la finalidad de compensar la ineficiencia de las autoridades fiscales violando con ello los principios de mínima intervención.

Configurada la caducidad de la facultad de las autoridades fiscales para imponer multas, el contribuyente puede por vía de acción o de impugnación plantear la prescripción.

Dice el artículo 67 en su último párrafo que transcurrido el plazo de caducidad de las facultades para imponer sanciones por infracciones o las disposiciones fiscales, los contribuyentes podrán solicitar que se declare que se han extinguido dichas facultades ya sea mediante recurso administrativo o por juicio de nulidad seguido ante el Tribu--

nal Fiscal de la Federación.

En los términos del artículo 117 fracción I del Código Fiscal de la Federación, procede el recurso de revocación en contra de las resoluciones que determinen contribuciones o accesorios y de acuerdo con el artículo 2o. de dicho Código las multas son accesorios.

El artículo 23 fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación señala que las Salas Regionales de dicho Tribunal conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales que determinen una obligación fiscal o se fije en cantidad líquida, y en este concepto quedan comprendidas las multas fiscales.

Muerte del Infractor

El artículo 10 del Código Penal dispone que la responsabilidad penal no pasa de la persona y bienes de los delincuentes, excepto en los casos especificados en la ley. El artículo 91 del mismo ordenamiento dice que la muerte del delincuente extingue la acción penal, así como las sanciones que se le hubieren impuesto, a excepción de la reparación del daño, y el decomiso de los instrumentos con que se cometió el delito y de las cosas que sean efecto u objeto de él.

El Código Fiscal de la Federación no contiene ningún precepto relativo a si la muerte del infractor extingue la acción penal o las sanciones impuestas al infractor.

Dice García Domínguez que el Código Fiscal de la Federación no establece nada a este respecto "sin embargo, es indudable que, por una parte, el principio de personalidad de las penas, consagrado en el artícu

lo 22 constitucional trae como consecuencia el que la muerte del señalado como responsable de la infracción extingue la potestad punitiva fiscal".(55)

La regla general establecida en los artículos 10, 29 y 91 - del Código Penal, es aplicable tratándose de infracciones y multas fiscales, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 6o. del mismo Código, en el sentido de que la muerte del señalado como responsable de la infracción extingue la facultad del fisco de penar con multa de infracción.

De la Garza en forma concreta dice que "el Código Fiscal de la Federación no contiene disposición relativa a si la muerte del infractor extingue la acción penal o las sanciones impuestas al infractor".(56)

Lomeli Cerezo dice que "en el Derecho Penal moderno es un -- principio establecido, que la muerte del delincuente extingue la acción penal y las sanciones corporales", y que el "principio penal de extinción de las sanciones por muerte del infractor se aplica en el Derecho Tributario - represivo en relación con las penas cuyo carácter estrictamente personal es indiscutible, como pérdida de derechos, suspensión o destitución de cargos o empleos, pero se contravierte su aplicación respecto de la multa impuestas por infracciones a las disposiciones fiscales".(57)

La Doctora Doricela Mabarak Cerecedo dice que "El artículo - 91 del Código Penal establece que con la muerte del responsable de la comisión del ilícito, se extingue la responsabilidad y las consecuencias que é

55 García Domínguez, Miguel A. obra citada pág. 439.

56 De la Garza, obra citada pág. 915.

57 Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo pp. 259 y 260.

ta hubiere podido producir, excepto en lo que respecta a la reparación del daño, es decir, a la responsabilidad civil, cuyas causas de extinción se rigen por otra legislación, así como en lo referente al decomiso de los instrumentos del delito y las causas que hayan sido efecto u objeto de él. Llevada esta situación al ámbito penalfiscal, la presencia de este supuesto, producirá exactas e idénticas consecuencias. En efecto, si en un proceso que se le sigue a una persona por el delito de defraudación fiscal, por ejemplo, el responsable fallece durante el proceso, o después de que se dictó sentencia, el juez de la causa dictará por este motivo el sobreseimiento del proceso; si ya hubiere sentencia ejecutoriada se asentará el hecho de la muerte de la persona, acompañando las constancias relativas, y se archivará el expediente como asunto terminado.

Pero la responsabilidad fiscal en que incurrió esta persona, permanecerá y tratarán de hacer efectivos los créditos fiscales adeudados por él con los bienes de su propiedad que hubiere podido reunir en vida esta persona. El fundamento de este procedimiento se encuentra previsto en el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, el cual señala cierta independencia, entre el procedimiento penal para la imposición del castigo, y el procedimiento propiamente fiscal, que es el medio por el cual se pretende hacer efectivos los créditos fiscales o adeudos.

Si el delito cometido hubiere sido por ejemplo el de contrabando o el de un acto asimilable a él procederá el decomiso de los instrumentos del delito, es decir de los bienes, que fueran objeto del delito, si el decomiso queda claramente establecido en la legislación fiscal, como sucede con las operaciones de comercio exterior con bienes de importación o exportación prohibida o restringida, como claramente lo preceptúa al último párrafo del artículo 129 de la Ley Aduanera, así co-

mo el cobro de los créditos fiscales insolutos, que se ejercerá sobre los bienes del de cuyos, si estos bien existen". (58)

En conclusión la autoridad fiscal no podrá imponer multas a los herederos, por las infracciones fiscales cometidas por el autor de la sucesión, aunque sí se les podrá cobrar el impuesto omitido, actualizado y con recargos, si tal omisión hubiere sido la conducta motivo de la infracción, como reparación del daño.

Extinción de la facultad de cobrar la multa fiscal

Existen varias causas de extinción de la facultad de cobrar la multa impuesta y podemos resumirlas en las siguientes: el pago, la dación en pago, la compensación, la condonación total, la prescripción y la muerte del sujeto a quien se le impuso la multa.

El pago

Es la causa normal de extinción de una multa, es el cumplimiento de la pena, es la forma material de extinción de la multa.

Las multas fiscales, de acuerdo con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación se pagarán en moneda nacional, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación como lo dispone el artículo 65 del propio Código Fiscal.

También puede hacerse el pago en forma diferida o en parcialidades que autorice la Secretaría de Hacienda.

58 Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal. Lázcano Garza Editores. Monterrey, N.L. Méx. 1993 p. 228.

Dación en Pago

El Código Civil en su artículo 2095 define a la dación en pago como el acto por virtud del cual el acreedor recibe en pago una cosa en lugar del dinero debido, con lo cual queda extinguida la obligación.

La dación en pago está regulada por la Ley del Servicio Público de Tesorería de la Federación en sus artículos 25 a 29 conforme a los cuales se establece que a fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, entre los que se encuentran las multas, la Secretaría de Hacienda, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrán aceptar la dación en pago cuando sea ésta la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo, y los bienes sean de fácil venta o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la Tesorería o de los auxiliares de que se trata.

Compensación

Es el acto por virtud del cual dos sujetos que reúnen las calidades de deudores y acreedores recíprocos balancean y hacen desaparecer las dos deudas hasta por el importe de la menor, de acuerdo con los artículos 2185 y 2186 del Código Civil. Si por ejemplo existe una multa o cargo de un contribuyente por alguna infracción a una disposición fiscal y tiene a su favor un crédito por pago indebido puede extinguirse por compensación. Dice el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán ^{/optar} por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por --

adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de la misma contribución, incluyendo sus accesorios dentro de los que se encuentran las multas.

Condonación total

La condonación total extingue la multa impuesta por una infracción fiscal.

La condonación total se equipara al reconocimiento de inocencia en materia de delito. Se presenta cuando con posterioridad a que se impone la multa se demuestra que el condenado es inocente, pudiendo distinguirse dos hipótesis:

La primera, cuando por pruebas diversas de las presentadas ante las autoridades fiscales se muestra que no se cometió la infracción o que la persona a la que se atribuye la infracción no es responsable. La segunda, cuando por virtud de la ley un acto u omisión dejen de ser infracción, que antes lo era.

La primera hipótesis -- estuvo reglamentada en el artículo 31 del Código Fiscal de 1967.

La segunda deriva de la interpretación a contrario sensu del párrafo primero del artículo 14 constitucional, conforme al cual a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Cuando una ley posterior suprime una conducta humana considerada como delito, que la ley anterior sancionaba, procede la aplicación retroactiva de la ley y se extingue la acción penal.

El Código Fiscal de la Federación vigente parece ser que hace a un lado del medio jurídico al reconocimiento de inocencia o condonación

total al regular sólo la condenación parcial o condenación graciable, al establecer que la Secretaría de Hacienda podrá condonar las multas por infracciones fiscales apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso, cuando la condonación total debe ser un acto reglado y no discrecional.

La condonación total no es un perdón de la multa, toda vez que no hay nada que perdonar, en realidad se trata de una situación en la que el sancionado es inocente y que no ha cometido la infracción.

Cuando la condonación se otorga discrecionalmente estamos en presencia de una condonación parcial, que consiste en la reducción hecha por la autoridad fiscal de una multa impuesta, por la comisión de una infracción fiscal.

La condonación parcial, si es un perdón parcial de la multa y obedece a diversas circunstancias, entre otras a que efectivamente se cometió la infracción, pero dado la situación económica del infractor no la puede cubrir en su totalidad, y se justifica por razones de equidad dado lo desproporcionado de las multas impuestas con las condiciones personales del infractor. Se justifica además, por razones de justicia a fin de reparar errores cometidos en la imposición de la multa y también por ser conveniente como un medio para alcanzar fines recaudatorios.

Prescripción

La prescripción es el medio por el cual deja de existir la facultad de la autoridad para cobrar la multa impuesta a un infractor por inacción del fisco por el transcurso del lapso legal.

Si transcurrido ese lapso, el infractor queda liberado de pagarla, en consecuencia el término legal para que prescriba a la facultad

de la autoridad fiscal para cobrarla es de cinco años de acuerdo con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Este término de la prescripción no está sujeto a suspensión pero se interrumpira por cada gestión de cobro de la autoridad, considerándose como tal cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del infractor.

Cabe apuntar que tratándose de una multa fiscal, la prescripción no se interrumpe por el reconocimiento del crédito fiscal, reconocimiento que puede ser expreso o tácito, dado que se trata de una pena y no de un crédito que derive de su capacidad contributiva, lo que significa que el infractor puede solicitar la condonación parcial sin que se interrumpa la prescripción.

La omisión de cobro de la multa por parte de la autoridad, - faculta al infractor en vía de acción a solicitar la declaración en la que se reconozca que ha operado la prescripción de la facultad de la autoridad, fiscal para cobrar la multa en los términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que ha operado la prescripción de la multa, si la autoridad le requiere al infractor su pago, en vía de impugnación el infractor puede plantear la prescripción a través del recurso administrativo de oposición al procedimiento de ejecución, mismo que se hará valer ante la ejecutora en los términos de los artículos 118 fracción I y 126 del Código Fiscal invocado.

Aquí si es correcto hablar de prescripción.

Cancelación

Es otra forma de extinción de la multa, y opera cuando resul-

te incosteable su cobro o resulten insolventes los responsables, cancelándose la misma en los términos del último párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Conviene señalarlo que expresa García Domínguez al respecto, en el sentido de que dar de baja, en la contabilidad de la hacienda pública, una multa fiscal, cuya reducida cuantía hace incosteable tramitar el procedimiento de ejecución fiscal para cobrarlo, no extingue por sí mismo la multa, pero su consecuencia práctica inmediata, es la de que el fisco no intente su cobro, lo que en forma mediata pero inevitable conducirá a su extinción por prescripción.

Muerte del sujeto al que se le impuso la multa

Si el infractor fallece una vez que se le ha impuesto la multa, su muerte extingue la facultad del fisco para cobrarla.

A este respecto conviene recordar el principio de personalidad de las penas consagrado en el artículo 22 constitucional que resulta aplicable tratándose de multas fiscales, conforme al cual con la muerte de la persona a quien se impuso la multa se extingue la facultad de la autoridad para cobrarla.

En conclusión el fisco no podrá hacer efectiva contra los herederos la multa impuesta al infractor, que muere antes de pagarla.

Desvío de Poder

En primer término debemos precisar que se entiende por desvío de poder.

Al respecto, De la Garza, nos dice que desvío de poder "es un vicio del acto administrativo que lo hace anulable cuando la autoridad al dictar la resolución, se basa en motivos diversos de aquellos que debieron inspirarlo por la causa del acto". (59)

Lomeli Cerezo, nos dice que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación puede incurrirse en desvío de poder en la imposición de sanciones por infracción a las leyes fiscales, cuando la sanción es desproporcionada a la gravedad de la infracción y a las condiciones económicas del causante, aunque al fin que la autoridad administrativa se haya propuesto -- realizar al emitir la resolución sancionatoria sea precisamente el previsto por la ley, esto es, el de reprimir las infracciones fiscales cometidas y prevenir las futuras". (60)

La Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal que -- creó el Tribunal Fiscal de la Federación señalaba que "solo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es por abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional".

La Ley de Justicia Fiscal y los Códigos Fiscales de 1938 y 1967, consignaban que las sanciones impuestas por las autoridades fiscales por infracciones de esta naturaleza podían ser anuladas cuando en su imposición se incurría en desvío de poder.

59 De la Garza, Sergio Francisco. obra citada p. 916.
60 Lomeli Cerezo, Margarita. obra citada pp. 79-80.

El desvío de poder debe hacerse valer por el afectado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, si se trata de materia federal en -- los términos del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, aún --- cuando no se señale en forma expresa como lo hacen algunas leyes de justicia administrativa en materia local, por ejemplo la Ley de Justicia Administrativa del Estado de México y la del Estado de Guerrero, conforme a -- las cuales es causa de invalidez de los actos impugnados, el desvío de poder tratándose de multas o de actos discrecionales.

Sancciones accesorias

Las sanciones accesorias son aquellas que se imponen al infractor de una disposición fiscal además de la sanción pecuniaria, como es la multa.

Entre las sanciones accesorias encontramos las siguientes:-- el decomiso, la pérdida de concesiones, privilegios, prerrogativas o cargos públicos, clausura de establecimientos, fábricas o negociaciones y la intervención permanente.

El Decomiso

El decomiso de acuerdo con De la Garza es la privación de -- una parte de los bienes de una persona como castigo por la realización de un hecho ilícito.

Villegas, citado por De la Garza dice que la privación de -- lasmercaderías o efectos objeto de la infracción fiscal e incluso puede -- extenderse a los medios de transporte de dichas mercancías o efectos.

Lomeli Cerezo, dice que la constitucionalidad del decomiso, en cuanto se trata de una sanción o pena, es inobjetable, porque no puede identificarse con la confiscación de bienes prohibida por el artículo 22 - constitucional ni tampoco tiene el carácter de pena inusitada en nuestro - derecho, dado que tradicionalmente se ha aplicado en la legislación penal - común así como en Derecho Represivo Tributario.

Analizando nuestra legislación fiscal, encontramos que son varias leyes que imponen el decomiso como pena administrativa, por ejemplo el Código Aduanero establecía que si las mercancías objeto del contrabando eran de tráfico prohibido quedarían en propiedad fiscal y si no eran de tráfico prohibido eran secuestradas por la autoridad administrativa - para garantizar el pago de los impuestos y multas, según los artículos - 538 y 578.

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación al hablar - de las sanciones correspondientes al contrabando de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el ejecutivo, se sancionará con prisión de - tres meses a nueve, sin referirse al decomiso de las mercancías.

Pérdida de concesiones, privilegios, prerrogativas, etc.

Es indudable que la autoridad administrativa de acuerdo -- con algunas leyes tributariss dicte resoluciones como consecuencia de infracciones cometidas por los contribuyentes, cancelando o terminando las - concesiones, privilegios, prerrogativas, etc, que se hubieren concedido.

Podemos citar diversos ejemplos:

La Ley del Impuesto Sobre Aguamiel y Productos de su Fer-- mentación (derogada), establecía entre otras sanciones la suspensión de -

permisos de la elaboración de los productos o la inhabilitación para obtener la autorización de dicha elaboración.

La Ley de Impuesto y Fomento a la Minería (derogada), establecía como sanción a la suspensión de franquicias, descuentos o reducciones de impuestos, por la falta de presentación de declaraciones o resistencias a visitas de inspección de minas o de instalaciones.

Pérdidas de empleos o cargos públicos.

La Ley Aduanera castiga a los agentes aduanales que incurran en infracciones de dicha ley con la pérdida de la patente aduanal.

La Ley de Responsabilidad de los Servidores Públicos establece como sanción la inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos a los funcionarios y empleados públicos que incurran en violaciones a las disposiciones legales en el ejercicio de sus actividades.

Clausura de establecimientos, fábricas o negociaciones.

Es importante destacar que una de las sanciones que con más frecuencia utilizan las autoridades fiscales, tanto locales como federales es la clausura temporal o definitiva de establecimientos, negociaciones o fábricas, de acuerdo con las diversas leyes tributarias federales y reglamentos del Distrito Federal.

En materia federal existían diversas leyes impositivas que consignaban la clausura como sanción:

- Ley del Impuesto a las Industrias de Azúcar, Alcohól y Aguardiente, establecía en su artículo 105, la clausura definitiva

va de las plantas en caso de reincidencia en la elaboración ilegal de alcohol o aguardiente.

- Ley del Impuesto a la Producción del Cemento consignaba la clausura preventiva por no presentar la solicitud de registro o dejar de cubrir el impuesto en los términos del artículo 21.
- Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fosforos, en su artículo 31 fracción II establecía la clausura de la fábrica o local en que se produjeran clandestinamente dichos productos.
- Ley del Impuesto a la Producción y Consumo de Cerveza, en su artículo 22 establecía que en el caso de reincidencia en no envasar o en extraer cerveza de las fabricas que no haya pasado por los contadores, se aplicarán a juicio de la Secretaría de Hacienda la clausura.
- Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule, disponía en su artículo 27 la clausura de fabricas, cuando no presentarán solicitud de registro o dejasen de pagar el impuesto correspondiente.
- Ley del Impuesto sobre Reventa de Lubricantes y Grasas, en su artículo 20 disponía la clausura temporal para aquellos causantes que dejarán de presentar dos o más declaraciones consecutivas y clausura definitiva en caso de reincidencia.
- Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, en su artículo 21 establecía la clausura provisional para las empresas que poseyeran o vendieran productos sin tener las estam-

tampillas correspondientes y clausura definitiva en caso reincidencia.

Estos solo son unos ejemplos de las leyes tributarias federales que establecían la clausura como sanción, leyes que fueron derogadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En materia local del Distrito Federal podemos citar algunos Reglamentos:

- Reglamentos para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públicos en la Ciudad de México, en su artículo 141 establece como sanción la clausura de establecimientos mercantiles o espectáculos públicos, entre otros casos: cuando se carezca de licencia o permiso para su funcionamiento, por realizar actividades sin presentar la declaración de apertura, cuando se haya cancelado el permiso o la licencia, etc.
- Reglamento de Mercados, en su artículo 97 establece como sanción por infracción a dicho reglamento, entre otras la cancelación definitiva de la cédula de empadronamiento y por tanto la clausura del negocio.
- Reglamento de Construcción para el Distrito Federal, establece en su artículo 338 como sanción la clausura cuando el propietario o poseedor de una edificación, no cumpla con las órdenes giradas con base en este reglamento.

Intervención permanente

En nuestro medio jurídico las leyes de impuestos a la produc-

ción y consumo de cerveza y del impuesto sobre ingresos mercantiles, ya delegadas, establecían una vigilancia permanente en las fabricas de cerveza y una inspección permanente en los establecimientos respectivamente, hasta en tanto se determinara la situación fiscal que habia sido impugnada mediante recursos administrativos o juicio de nulidad.

Penas Prohibidas

Con este punto se concluye la exposición de este trabajo.

Es cierto que las autoridades están investidas de facultades para imponer sanciones a los infractores de las normas tributarias o administrativas, pero solo podrán hacerlo tratándose, de sanciones autorizadas por las leyes o reglamentos violados.

En efecto, de acuerdo con el artículo 22 constitucional, existen diversas penas que está prohibida su imposición al respecto citamos las siguientes:

La multa excesiva:

Efectivamente el citado artículo 22 prohíbe la imposición de multas excesivas, pero es conveniente precisar que no existe un criterio unánime conforme al cual pudieramos determinar cuando una multa es excesiva.

Considero que una multa es excesiva cuando va más allá de los límites señalados por las leyes, por ejemplo si la ley dice que la infracción merece una sanción de cinco salarios mínimos y se imponen seis, la multa será excesiva, independientemente de que exista desvío de poder.

En consecuencia será multa excesiva toda aquella que rebase los límites máximos señalados por las leyes para tal efecto.

La confiscación de bienes:

Por confiscación de bienes entendemos la privación por parte

de la autoridad de la totalidad de los bienes de una persona o parte de ellos por razones de interés público.

Lomeli Cerezo, dice que la confiscación de bienes no sólo es aplicable en el Derecho Penal o en la legislación tributaria, sino también en el ejercicio del poder de policía, en materia de seguridad, moralidad y salubridad públicas.

Aclara la propia Constitución que no se considera confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil, resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

De manera que si un tribunal ordena que la totalidad de los bienes de una persona se apliquen en pago de una multa impuesta a un infractor, no estamos en presencia de una confiscación de bienes.

Penas Trascendentales

Son aquellas cuyos efectos repercuten en una persona distinta de la responsable de la infracción que se sanciona, el citado artículo 22 Constitucional prohíbe la imposición de estas penas.

Al efecto, el Pleno de la anterior estructura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el citado artículo 22 prohíbe la confiscación de bienes como pena trascendental, cuando se extiende a todos o parte de los bienes propiedad del infractor, pero no prohíbe la privación de bienes que han acrecentado el patrimonio de un sujeto como resultado de una actividad ilícita.

Penas inusitadas

Entendemos por penas inusitadas aquellas que independientemente de que no está prevista en las disposiciones fiscales, no es habitual.

Aquellas que no es racionalmente aceptable, máxime que en los términos del artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales que fijen las infracciones y las sanciones, son de aplicación estricta.

Lo anterior significa que para las autoridades fiscales solo podrán imponer las sanciones por infracciones a disposiciones fiscales, las que estén expresamente señaladas en el Código Fiscal de la Federación o en las demás leyes tributarias.

CONCLUSIONES

1a. Como el conjunto de normas jurídicas ha ido evolucionando, ha traído como consecuencia que el Derecho Penal común se disperse en varios sectores, apareciendo con ello el Derecho Represivo de la Administración Pública, que es el Derecho Penal Administrativo y dentro de este existen normas jurídicas relativas a los ilícitos cometidos en contra del patrimonio del Estado y las normas conforme a las cuales se sancionan dichos ilícitos - constituyen el Derecho Penal Financiero, que debe distinguirse del Derecho Penal Tributario, que es el conjunto de normas jurídicas que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la Administración, o sea normas que establecen obligaciones para con el Fisco y del Derecho Penal Fiscal que es el conjunto de normas jurídicas relativas a las infracciones y sanciones correspondientes a las violaciones de las normas que integran al Derecho Fiscal.

2a. No obstante la evolución que ha tenido el Derecho Penal Tributario, su autonomía desde el punto de vista científico no es absoluta, en virtud de que tiene muchas coincidencias con los principios del Derecho Penal común, porque si bien es cierto que las normas jurídicas impugnadas son de naturaleza tributaria, ello no es suficiente para concederle la autonomía, ni se transfiere la naturaleza del Derecho a que pertenecen las normas infringidas.

Sin embargo desde el punto de vista legislativo el Derecho Penal Tributario si es autónomo porque sus normas las encontramos en las diversas leyes fiscales y administrativas y en los Códigos Fiscales.

3a. No obstante que el Derecho Tributario es una rama autónoma del Derecho Financiero, el Derecho Penal Financiero no es autónomo porque no se puede extender esa autonomía al ilícito tributario.

4a. El Derecho Penal Tributario, se rige por los principios del Derecho Penal "nullum crimen, nulla poena sine lege" y "non bis in idem".

5a. No existe violación constitucional por el hecho de que exista dualidad de procedimientos judicial y administrativo para sancionar la misma transgresión, ya que son independientes, máxime si se trata de contrabando.

6a. Que la garantía individual de la exacta aplicación de la ley penal no solo es aplicable tratándose de delitos fiscales sino también de infracciones administrativas o fiscales.

7a. En cuanto al principio de culpabilidad, si bien no está incorporado en el Código Fiscal de la Federación, debe tenerse en consideración por la aplicación supletoria del Derecho Penal Común.

8a. No obstante que el Código Fiscal de la Federación hace una distinción tajante entre infracciones y delitos, no debe hablarse de una diferencia en estos términos, ya que ambos constituyen un ataque al orden jurídico.

9a. Tratándose de las infracciones fiscales, el infractor debe asumir una conducta externa consiente y espontánea que es lo que constituye la voluntad de cometer la infracción.

10a. Es una conclusión determinante que no hay infracción fiscal sin tipicidad.

11a. Que no todas las etapas que se desarrollan desde el inicio hasta la comisión de un ilícito merecen una pena, por ejemplo la mera inten

ción de cometer un delito, si este no se lleva a cabo no es punible.

12a. De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación vigente, la tentativa es punible cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieron producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

13a. Debe modificarse el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, cuando habla de responsabilidad solidaria, porque más bien se trata de una obligación solidaria asumida voluntariamente por una persona para garantizar las obligaciones fiscales de otra.

14a. Tratándose de menores o incapaces, son responsables únicamente del impuesto y sus recargos pero no de la pena que se derive de la infracción cometida por la omisión en el pago del impuesto, de la cual solo es responsable su representante, por lo que deben excluirse de sanciones a los menores o incapaces.

15a. En materia de delitos fiscales resultan aplicables todas las reglas del Código Penal relativas a la reincidencia.

16a. En las leyes fiscales o administrativas se pueden establecer como sanciones no solo el arresto y la multa, sino todas las sanciones establecidas por las leyes expedidas por el Congreso de la Unión conforme a las facultades que le otorga la Constitución para expedir las leyes que crean las infracciones y sanciones.

17a. Solo los delitos fiscales pueden ser sancionados con la privación de la libertad, no así las infracciones o contravenciones.

18a. Tratándose de la comisión de infracciones fiscales en las que hubieren incurrido varios autores, a cada uno se le impondrá una

sanción que deberán pagar cada uno de ellos, no así tratándose de delitos fiscales.

19a. Tratándose de la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para sancionar una infracción fiscal considero que lo correcto es hablar de caducidad, y no de prescripción.

En efecto, la prescripción de las facultades de las autoridades fiscales opera cuando por el transcurso del tiempo no se hace efectiva una multa ya impuesta y notificada.

20a. El principio de Derecho Penal de que la muerte del infractor extingue las sanciones, resulta aplicable en el Derecho Penal tributario.

21a. Es conveniente que en el Código Fiscal de la Federación se consigne que lo incoastable del procedimiento para hacer efectiva una multa tenga como consecuencia no solo darla de baja en la contabilidad de la hacienda pública sin extinguirla.

22a. Por último, si bien es cierto que el delito fiscal -- y la contravención o infracción fiscal no son iguales porque existen diferencias fundamentales que los distinguen según ha quedado expuesto -- en el texto de este trabajo, sin embargo son de la misma naturaleza por que tanto delitos como infracciones constituyen ataques al orden jurídico.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S.A. México -- 1990.
- Arriola Viscaino, Adolfo. De-recho Fiscal. Ed. - Themis. México 1988.
- Cárdenas Raúl F. Estudios Penales. Ed. Jus. México 1977.
- Carvajal Contreras, Máximo, Derecho Aduanero. Ed. Porrúa, S.A. México 1993.
- Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos de Derecho Penal Ed. Porrúa, S.A. México 1971.
- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. México 1985.
- Delgadillo Gutiérrez, L. Humberto. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa, S.A. de -- C.V. México 1993.
- Díaz de León, Marco Antonio. Diccionario de Derecho Procesal Penal. Ed. Porrúa, S.A. México 1986.
- Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. -- e Instituto de Investigaciones Jurídicas -- UNAM. México 1988.
- Fernández y Cuevas, José Mauricio. Derecho Constitucional Tributario. Dofiscal Editores. -- México 1983.
- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. Ed. Porrúa, S.A. México. 1959.
- García Domínguez, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. Cárdenas Editor y Distribuidor México 1982.
- García Domínguez, Miguel Angel. Derecho Fiscal - Penal. Ed. Porrúa, S.A. México 1994.
- García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa, S.A. México 1974.
- Garza, J. Servando. Las Garantías Individuales -

- Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Ed. Ecasa. México 1985.
- Lomeli Cerezo, Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Ed. Cecsa. México 1961.
- Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Ed. Porrúa, S.A. México 1979.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Penal Fiscal. - Lazcano Garza Editores, Monterrey, N.L. México 1993.
- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Ed. Universitaria Potosina. S.L.P., México 1976.
- Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Ecasa, México 1982.
- Mateos Escobedo, Rafael. La Responsabilidad Penal de las Personas Morales. Ed. Botas. México - 1956.
- Nava Negrete, Alfonso.- Derecho Procesal Administrativo. Ed. Porrúa, S.A. México 1959.
- Ponce Gómez, Francisco.- Derecho Fiscal. Ed. Banca y Comercio, S.A. de C.V. México 1994.
- Ramírez Gronda, Juan D. Diccionario Jurídico. Ed. - Claridad. Buenos Aires, Argentina 1959.
- Rivera Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados. Ed. Botas. México 1949.
- Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, S.A. México 1984.
- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Haria.- México 1983.
- Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario. -- Cárdenas Editor. México 1988.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Ed. - Porrúa, S.A. México 1977.

LEGISLACION

**Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley de Justicia Fiscal**

**Código Fiscal de la Federación (1938, 1967, 1981 y --
Vigente)**

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

**Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores --
Públicos**

Código Penal

Ley Aduanera

**Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del
Distrito Federal**

Ley de Justicia Administrativa del Estado de México

**Ley de Justicia Administrativa del Estado de Guerre
ro**

**Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (deroga
da)**

**Ley del Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su --
Fermentación (derogada)**

Ley del Impuesto y Fomento a la Minería (derogada)

**Ley del Impuesto a las Industrias de Azucar, Alcohól
y Aguardiente (derogada)**

**Ley del Impuesto a la Producción del Cemento (deroga
da)**

Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fosforos (derogada)

**Ley del Impuesto a la Producción y Consumo de Cerve
za (derogada)**

**Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule (de
rogada)**

**Ley del Impuesto sobre Reventa de Lubricantes y Gra
sas (derogada)**

Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados (derogada)

Ley del Impuesto al Valor Agregado

**Reglamento para el Funcionamiento de Establecimien--
tos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públi
cos**

Reglamento de Construcción para el Distrito Federal

Reglamento de Mercados