



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

“ARAGON”

130
ZED

“INCONGRUENCIA DE LA LEGISLACION
MEXICANA EN LA TIPICIDAD DEL
ILICITO TRIBUTARIO”

T E S I S

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a :

NORMA ANGELICA FRAGOSO ESTRELLA

FALLA DE ORIGEN

San Juan de Aragón Edo. de Méx.

1995



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES

El Sr. Francisco Fragoso Soriano y
María de los Angeles Estrella G.
Por todo su cariño, confianza y apoyo condicional.
Para ellos todo mi amor y respeto

A MIS HERMANOS

Lic. Francisco
M.I. Rubén
L.C. Myriam Elizabeth
Parte fundamental en mi desarrollo

A la memoria de mi abuelita
María Estrella Acevedo

Con todo respeto y agradecimiento al *Lic. Manuel Morales Muñoz*,
Por la aportación de sus conocimientos y su paciencia
para la realización de este trabajo.

Agradezco al *Lic. José Pacheco Ramos* por sus comentarios

A MI QUERIDA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
POR BRINDARME ESTA OPORTUNIDAD TAN GRANDE

INDICE

Incongruencia de la legislación mexicana en la tipicidad del ilícito tributario

	Pág.
Introducción	1
1.- Obligación tributaria y relación tributaria.	
1.1. Distinción entre obligación tributaria y relación tributaria	5
1.2. Momento de causación.....	10
1.3. Crédito fiscal	16
1.4. Elementos de la relación tributaria	26
1.4.1. Sujeto pasivo	26
1.4.1.1 Responsable solidario.....	43
1.4.1.2 Obligaciones.....	46
1.4.1.3. Vinculación del sujeto pasivo.....	49
1.4.1.3.1. Nacionalidad.....	49
1.4.1.3.2. Domicilio.....	49
1.4.1.3.3. Lugar del hecho generador.....	54
1.4.2. Sujeto activo	55
1.4.2.1 Oligaciones	60
2.- Evasión Fiscal.	
2.1. Definición.....	61
2.2. Tipos de evasión.....	62
2.2.1. Evasión ilegal.....	62
2.2.2. Evasión legal.....	63
2.3. Causas que la originan.....	66
3.- Infracción Fiscal.	
3.1. Concepto.....	77
3.2. Conducta.....	78
3.3. Tipicidad.....	78
3.4. Antijuridicidad	81
3.5. Imputabilidad	84
3.6. Culpabilidad.....	84
3.7. Clasificación	92
3.8. Sancion	94

	Pág.
4.- Delitos Fiscales	
4.1. Delito de contrabando.....	107
4.1.1. Concepto.....	107
4.1.2. Tipicidad.....	110
4.1.3. Antijuridicidad.....	112
4.1.4. Causas de justificación.....	112
4.1.5. Responsabilidad.....	118
4.1.6. Tentativa y pena.....	120
4.2. Delito de defraudación fiscal.....	124
4.2.1. Concepto.....	124
4.2.2. Tipicidad.....	126
4.2.3. Antijuridicidad.....	127
4.2.4. Causas de justificación.....	128
4.2.5. Responsabilidad.....	129
4.2.6. Tentativa y pena.....	130

5.- Incongruencia de la legislación mexicana en la tipicidad del ilícito tributario.

5.1. El contrabando tipificado como delito e infracción.....	134
5.1.1. Código Fiscal de la Federación.....	134
5.1.2. Ley Aduanera.....	138
5.2. La defraudación Fiscal tipificada como delito e infracción.....	142
5.2.1. Código Fiscal de la Federación.....	142
5.2.2. Ley Aduanera.....	143
5.3. Contenido del artículo 23 Constitucional.....	144
5.4. Contenido del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.....	144
5.5. Criterios que sustentan la violación al artículo 23 Constitucional.....	146
5.6. Criterios que sustentan la no violación al artículo 23 Constitucional.....	150
6.- Conclusiones.....	156
7.- Bibliografía.....	161

INTRODUCCION

Mucho se ha hablado sobre si el ilícito tributario debe ocupar un apartado especial en el Derecho Fiscal, o bien se debe de estudiar dentro del Derecho Penal, pero el Derecho Penal no realiza un análisis de los ilícitos tributarios, sino que estos son estudiados dentro del Derecho Fiscal.

Un ilícito fiscal puede ser tipificado a su vez como infracción y como delito, siendo la única diferencia que existe entre estas figuras la gravedad ya que la infracción por ser menos grave que el delito no tiene pena privativa de la libertad, mientras que el delito si, existiendo aquí el problema de como una conducta puede ser menos grave y grave a la vez

Los ilícitos fiscales que se estudiarán en el presente trabajo son; la defraudación fiscal y el contrabando, siendo éstas tipificadas por el Código Fiscal como delitos y por la Ley Aduanera como infracciones, presentándose la situación de que el individuo esté sujeto a dos procedimientos el judicial y el administrativo, surgiendo con ello la pregunta ¿Existe violación al precepto constitucional en su artículo 23? pregunta que se responderá con la siguiente investigación.

El presente trabajo se divide en cinco capítulos, los dos primeros se refieren al origen de la relación tributaria, la evasión fiscal y a la infracción fiscal en general, mientras que los dos últimos capítulos se refieren de manera particular a tipos específicos de delitos fiscales, y por lo que respecta al último apartado, explica la violación o no del artículo 23 Constitucional.

En el primer capítulo, se dan diversos conceptos de la relación tributaria, así como de la obligación tributaria, propuestos por autores como el Licenciado Emilio Margain, todo esto con la finalidad de evitar alguna confusión de ambos términos, abordándose estos temas para explicar el origen de la relación que surge entre el gobernado y el Estado, sujetos que serán llamados ahora como sujeto pasivo (gobernado) y sujeto activo (Estado), y que de esta relación van a surgir figuras como la obligación tributaria, el créditos fiscal exigible, etc.

En el segundo capítulo se realiza un análisis de una figura necesaria dentro de este estudio; la evasión fiscal, ya que al presentarse por parte del sujeto pasivo el no pago de determinada contribución, se estará evadiendo de ese pago, en consecuencia nace así la evasión, pero el contribuyente puede utilizar medios legales para evadirse de ese pago, apareciendo la figura de la elusión.

El motivo por el cual el contribuyente actúa de esa manera se puede explicar desde diversos puntos de vista y son: psicológico, social, político, económico, jurídicas, o accidentales, siendo estas figuras las causas de la evasión fiscal.

Entrando al capítulo tercero, se estudian los elementos constitutivos de las infracciones fiscales, coincidiendo éste con los conceptos aplicados a los delitos que son: la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad, las causas excluyentes del delito, ya que no se puede sostener conceptos independientes como sería, un concepto para la antijuridicidad penal y otro para la fiscal.

Y existiendo solamente la diferencia en sus consecuencias, ya que las penas, en ambas figuras son diferentes, siendo que los delitos sancionados con penas privativas de la libertad y

juzgados por las autoridades judiciales; mientras que las infracciones serán castigadas con multas y aplicadas éstas por las autoridades administrativas, con lo que las infracciones se consideran de menor gravedad que un delito.

En el capítulo cuarto, se hace un estudio específico a dos figuras delictivas como son: la defraudación fiscal y el contrabando, analizadas desde su concepto, tipicidad, antijuridicidad, causas de justificación (causas excluyentes del delito), su responsabilidad y su pena. Consagradas estas figuras en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta al capítulo cinco y último, se examina simultáneamente las figuras de la defraudación fiscal y del contrabando tipificadas como delito por el Código Fiscal de la Federación y como infracciones por la Ley Aduanera; así como el estudio al artículo 23 Constitucional y su principio *Non bis in idem*, si es violado por la tipificación que existe de estas figuras, exponiendo los criterios de los autores que así lo consideran y de los autores que determinan que no existe violación. Llegando a la conclusión de que no existe violación al precepto legal, ya que lo que el principio constitucional quiere evitar es que a un sujeto se le aplica la misma pena dos veces.

**INCONGRUENCIA DE LA LEGISLACION MEXICANA EN LA
TIPICIDAD DEL ILICITO TRIBUTARIO**

CAPITULO I OBLIGACION TRIBUTARIA Y RELACION TRIBUTARIA

1.1 Distinción entre obligación tributaria y relación tributaria.

La relación tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo, que tiene la pretensión pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo representado por el contribuyente, que está obligado a la prestación.

Podemos definir a la relación jurídica tributaria principal : en un doble sentido.

- a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato del pago tributario).,
- b) Como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquél que la ley designe como sujeto pasivo . Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse configurado el hecho imponible.

El Licenciado Emilio Margain dice: "Que al dedicarse una persona a actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal, surge entre el particular y el Estado, una relación de carácter tributario ya que ambos tienen recíprocamente obligaciones, aún cuando no nazca de esta relación una obligación fiscal, la relación tributaria impone a los dos sujetos obligaciones, mientras que la obligación fiscal sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo" (1)

Con la relación tributaria implica la necesidad de que existan obligaciones fiscales formales y la posibilidad de la existencia de una obligación fiscal sustantiva , puesto que sólo

(1) Margain Manatuo Emilio, *Introducción al Estudio de Derecho Tributario Mexicano*, 9a. ed. México 1989, Editorial Porrúa S.A. Pág. 283

esta surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

El propio Margáin : da la siguiente definición. "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria "(2)

A las relaciones jurídicas que representan un vínculo de carácter jurídico entre dos personas, una llamada acreedor que tiene derecho a exigir la prestación y la otra llamada deudor, que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación, de hacer, de dar y de tolerar llamandose éstas obligaciones formales .

Las relaciones jurídicas fiscales son las que tienen un contenido, esto es el pago de cualquier prestación en la que el acreedor es el fisco, esto es, que el estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos que son; los impuestos, los derechos, y las contribuciones especiales . Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de los gastos de ejecución .

La obligación fiscal : existen dos tipos de obligaciones, la principal o sustantiva, es en la que el contribuyente debe entregar una cantidad de dinero al Estado, por haber causado un tributo, la cual el Estado puede exigir la coactivamente, en el caso de que no se realice el pago oportunamente. El otro tipo son secundarias o formales de naturaleza administrativa .

En las obligaciones derivadas de la causación del tributo el objeto es siempre el dar la cantidad de dinero que se le debe entregar al Estado. Ya que en otro tipo de obligaciones

(2) Ibid , Pág.284

el objeto puede ser un hacer (la presentación de declaraciones, o avisos, manifestaciones, etc.) de no hacer (no pasar al país mercancía extranjera sin pagar los impuestos correspondientes, etc.) o de tolerar (el permitir las inspecciones por parte de la autoridad fiscal, visitas domiciliarias, etc.). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales, las de no hacer tienen relación con la prevención de la evasión fiscal y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

Emilio Margáin la define: "Como el vínculo en virtud del cual el Estado, denominado en este caso sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."(3)

La obligación tributaria va a ser unitaria y se constituye sólo por la obligación fundamental de dar. Es por ello que el objeto de la obligación tributaria, va a ser la prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie, esto es, la parte alicuota del patrimonio o del ingreso del contribuyente, o bien del porcentaje del precio o del valor de determinados bienes.

Esta obligación de dar determinada cantidad pecuniaria, que pesa sobre el deudor del impuesto o sobre el responsable solidario o sobre ambos, puede ocasionalmente añadirse obligaciones accesorias y son de hacer, de no hacer y de tolerar.

La causa de la obligación tributaria, es la que va a justificar el cobro al que se han sometido los patrimonios y los ingresos de los contribuyentes.

El fiscalista italiano Griziotti, afirma que: "La causa de la contribución, o sea el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar ésta, se encuentra en los bienes y servicios los cuales son capaces de satisfacer las necesidades públicas, ya que el contribuyente va a obtener ventajas directas o indirectas por el sólo hecho de pertenecer a una

(3) Id.

sociedad, ofreciéndole el Estado determinados servicios públicos, o bien beneficios intangibles que se reciben de la vida social."(4)

Mientras que el autor Dino Jarach sostiene que: "La causa es la circunstancia que la ley asume como una razón necesaria y suficiente para justificar que de un hecho determinado se derive una obligación tributaria."(5)

El doctrinario italiano Giorgio Tesoro, afirma que la causa es: "El presupuesto de hecho en la obligación. Entre tanto su homólogo Bielsa, por su parte sostiene que la causa va a ser la raíz constitucional, ya que la validez de la ley tributaria depende de su acatamiento a la Constitución."(6)

Gianini, refuta a Grizioti, porque manifiesta que la causa no puede ser las ventajas generales o particulares, ya que el nacimiento e importe de la deuda por impuesto es jurídicamente independiente de una contraprestación estatal concreta de cualquier clase. Agrega que tampoco la capacidad contributiva puede ser considerada como causa, porque quien hace la apreciación de la capacidad contributiva como razón que justifica la imposición es el legislador, al determinar los presupuestos de hecho de las diversas contribuciones.

La capacidad . puede considerarse como el índice de ventajas generales y particulares de que goza el contribuyente.

La obligación tributaria, es de Derecho Público, teniendo como sujeto activo al Estado, el cual va a ser el único titular originario de la soberanía financiera, es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, o bien estén señalados como responsables hacia el Estado, en lugar de los deudores directos o bien a ambos.

(4) Villegas Carlos, Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario Buenos Aires . 1986 , Editorial Depalma, Pág. 270.

(5) Ibid.Pág. 271

(6) Id.

La obligación tributaria siempre será una prestación pecuniaria, su fuente es la ley y tiene una causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes, y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos. Teniendo preceptos secundarios y laterales (de hacer, no hacer y tolerar), cuya observancia la ley impone a veces al mismo deudor, al responsable de su cumplimiento o a terceros extraños a la relación fundamental no crean obligaciones tributarias en sentido técnico-jurídico, si no sólo obligaciones de carácter administrativo, de inspección y de control establecidas con el objeto de hacer más segura y rápida la realización de la pretensión fiscal.

En este sentido se afirma que:

Toda obligación tributaria es una relación tributaria, pero no toda relación tributaria es una obligación tributaria.

En efecto, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria no debe confundirse la relación tributaria con la obligación tributaria, ya que la primera regula las relaciones que se deben entre los sujetos, tanto el sujeto activo que esta constituido por la Federación, Estados y Municipios, como el sujeto pasivo que en este caso serán los particulares, contribuyentes o causantes en cambio, la segunda únicamente obliga al sujeto pasivo al pago del impuesto.

Podría decirse que la distinción principal entre éstas, es que la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes y la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, y nunca del sujeto activo.

La relación jurídica tributaria, la constituyen un conjunto de obligaciones recíprocas que ambos sujetos se deben y se extinguen cuando el sujeto pasivo deja de realizar la actividad gravada por el sujeto activo.

La obligación tributaria, es la prestación en dinero o en especie que el sujeto pasivo le entrega al sujeto activo y se extingue cuando se paga .

1.2.Momento de causación.

Es el momento exacto en que se considera completado o consumado el hecho generador del tributo, es decir, el momento preciso en que por haberse consumado todo los aspectos del hecho generador se produce el nacimiento de la obligación tributaria .

El devengo como así se le llama en España, se entiende como el instante en que se consuma el hecho generador, marcando con ello el momento en que se completa, en sus elementos materiales y temporales, naciendo aquí una relación con el legislador ya que es el único con potestad para el establecimiento de tributos, en virtud del principio de legalidad.

"El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación y el hecho generador, es el hecho material que se realiza en la vida real y que se actualiza esa hipótesis normativa, entonces la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta, prevista por el legislador, en la ley".(7)

La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. El artículo 6 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación dispone:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"

La obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal.

(7) Garza, Sergio Francisco De La, Derecho Financiero Mexicano, 17a ed. México 1992, Editorial Porrúa S.A. Pág. 546

El Doctrinario mexicano Francisco de la Garza, siguiendo al Maestro Sainz de Bujanda, dice que: "El momento en que nace la obligación fiscal es importante, ya que permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que surge la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable que no puede ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el producirse el acto administrativo de liquidación.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con preferencia al momento en que surge el crédito fiscal.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, fijar el monto inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, de acuerdo con la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación" (8)

Cuando son situaciones jurídicas, el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que se constituyen definitivamente y de acuerdo con el derecho aplicable. El modelo del Código Tributario para América Latina, dispone además que la existencia de la obligación tributaria; no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos. Lo que tiene sentido, porque de otra manera se podría argumentar que las situaciones jurídicas sólo están definitivamente constuidas cuando son válidas, y en consecuencia los supuestos de validez implicarían impedimento de nacimiento de la obligación tributaria, pero el Código Fiscal de la Federación no contiene ninguna norma al respecto.

(8) Id.

Cuando se trata de incidencia contempla situaciones de hecho, el hecho generador se considera ocurrido en el momento en que haya sucedido, las circunstancias materiales para que se produzcan los efectos que normalmente el corresponden. El jurista Garcia Mullin comenta: "Que tan pronto como se les de las circunstancias materiales necesarias para tales efectos, debe considerarse configurada, desde el punto de vista tributario, la situación."(9)

Cuando se trata de un hecho periódico o permanente, esto es cuando cuya configuración se requiere el transcurso de un periodo de tiempo, el hecho debe considerase ocurrido a la finalización del mismo, si se trata de un hecho periódico, y cuando sea de carácter permanente, el legislador prescribe que se devengue cada dos meses.

Tratándose de negocios jurídicos, como hechos generadores, deben considerarse como hechos instantáneos.

El jurista mexicano Flores Zavala, señala que: "Es necesaria la resolución de alguna autoridad para que se genere el crédito, éste nace, automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito". (10)

Por lo tanto, la obligación fiscal se genera o nace en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concretar la situación abstracta prevista por la ley.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley, como presupuesto. En los derechos, la obligación fiscal nace

(10) Idem Pág. 548

(11) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas 24a ed. México, 1992, Editorial Porrúa S.A. Pág. 59

en el momento en que la autoridad efectivamente preste el servicio público particular. Mientras que en las contribuciones de mejoras, la obligación nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficia directamente a una persona o personas determinadas.

En los impuestos la obligación nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto en la ley.

En los derechos se puede presentar la duda si la obligación tributaria, nace en el momento en que se solicita o en el momento en que se recibe el servicio administrativo.

La ley Federal de Derechos es totalmente omisa respecto al momento en que nace la obligación tributaria tratándose de derechos. En cambio, para el pago de los derechos que establece la ley, deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, salvo en los casos que la ley señale que sea posterior.

El Tribunal Fiscal de la Federación (la Sala) estableció que para que se causen los derechos basta con la prestación de tales servicios. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación año 1946 p. 156.

En conclusión los derechos se causan o nacen en el momento en que, efectivamente se presta el servicio administrativo, que viene a ser la situación que el Código Fiscal señala.

Contribuciones de mejoras. La Ley de Hacienda del D.F. (art.52) dispone que las contribuciones de mejoras, se causan al ponerse en servicio las obras o sus distintos tramos o etapas. Cuando se realicen las obras de beneficio local consistentes en agua potable y alcantarillado, las contribuciones se causan a partir del otorgamiento de la licencia o autorización para fraccionar, construir o modificar el destino del inmueble según sea el caso.

En las contribuciones de mejoras la causa generadora del crédito fiscal, radica en la resolución de las autoridades que ordenan, la realización de la obra, si así lo disponen.

El Código Fiscal de la Federación determina, en su artículo sexto que:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero se les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes del calendario anterior inmediato posterior al de la terminación del periodo de la retención o de la recaudación respectivamente;

II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación;

En el caso de contribuciones que deban pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien deba recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional. Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio"

La obligación tributaria surge para ser pagada, la forma natural de extinción es mediante el pago.

Dicho pago debe hacerse dentro de la época de pago; entendiéndose por época de pago al plazo que la ley concede al particular contribuyente para que de manera espontánea y sin recargos o sanciones pague lo que legalmente le corresponda.

Si la ley tributaria fuera omisa, se deberá estar a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación en su artículo sexto.

La razón por la cual la ley requiere un preciso momento, se debe a que ese preciso momento es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, plazo en el que la obligación genera intereses moratorios.

1.3. Crédito fiscal.

El artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación dice: "Son los créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de las contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que se deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena .

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice".

"Al momento exacto que se considera completado, perfeccionado o consumado, el acto, se le llama hecho generador. Esto es, el momento exacto en que se consume el hecho generador, se procede el nacimiento de la obligación tributaria."(11)

"El crédito fiscal : Es el instante en que la obligación se torna exigible, al no tener tanta vinculación con su existencia misma, y refiriéndose únicamente al momento en que el pago, deberá ser depositadas en las arcas fiscales."(12)

Si la contribución no se paga dentro del plazo que la ley señala, la obligación se convierte en crédito fiscal exigible; el Estado o sujeto activo debe esperar a que se transcurra el plazo que las leyes tributarias conceden al contribuyente para que cumpla con su obligación fiscal, a este plazo, como ya se dijo, y si no se cubre entonces aquella obligación, se convierte en crédito fiscal exigible .

(11) Garza, Sergio Francisco De La. Op cit. Pá g. 546

(12) Idem pág. 547

Lo cual significa que el contribuyente ha incurrido en mora y el sujeto activo tiene el derecho de exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación y lo exige mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El crédito fiscal, es la obligación tributaria determinada, es decir señalada en pesos y centavos. La determinación de la obligación fiscal, es la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

El Fiscalista italiano Giuliani Fonrouge la define como: "El acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente , destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación ."(13)

El Código Fiscal de la Federación de 1981 establecía que las contribuciones se determinan al constatar la realización de las situaciones mencionadas y de los demás elementos de aquellas para fijar su monto .

El 3er. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer Circuito ha dicho, que la figura de la determinación, es el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación año 1983, 3a parte página 92

El Código Fiscal de la Federación de 1967 en su art. 8 en su concepto de determinación. lo expresaba, que es un acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación . Dicha determinación tiene varios momentos : Se inicia sobre la investigación si la persona correspondiente tiene calidad de sujeto del tributo y termina

(13) Cit. por Rodríguez Lobato, Op. cit. pág 121

con la liquidación que consiste en la etapa final en la que se precisa cierta suma a pagar .

La declaración; es la autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo.

La liquidación; es la determinación del crédito fiscal a cargo de la autoridad, con base en los datos y elementos proporcionados por el contribuyente o incluso por la misma autoridad.

Para el jurista italiano Gazzero la determinación es: "La actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos ."(14)

Mientras que Dino Jarach afirma que: La determinación tributaria, es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva ."(15)

El Fiscalista De la Garza : "Define a la determinación como un acto del sujeto pasivo por el que se reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable , o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos , y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o la parte alicuota ordenada por la ley ."(16)

(14) Cit. por Garza. De La, Op. cit. Pág. 556

(15) Idem

(16) Id.

El jurista italiano Gianini, explica que: "La liquidación del impuesto en sentido amplio, consiste, precisamente en el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente ." (17)

También se habla , que la liquidación es un elemento indispensable para determinar si un crédito impositivo ha surgido y cual es su importe, es evidente que el ente público se encuentra en la imposibilidad de realizarlo y que el sujeto obligado no puede satisfacer su deuda antes de que se haya practicado la liquidación. Esta constituye por lo tanto, una condición para la exigibilidad del crédito; condición necesaria pero no siempre suficiente, ya que se requiere, además de la deuda vencida, que el vencimiento se produzca en un momento posterior a la liquidación.

El derecho objetivo confía al ente público, la determinación de su crédito mediante un acto administrativo, que, al igual que cualquier otro acto de la misma naturaleza, goza de una presunción de legitimidad y es sin más ejecutivo, se desprende que el último efecto de la liquidación consiste en determinar, con eficiencia obligatoria la existencia del crédito y su cuantía .

La obligación existe desde el momento en que se realiza el presupuesto, pero que no sera eficaz hasta que sobreviene la llamada determinación.

(17) Id.

Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior se deriva del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

La determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco, o de ambos de común acuerdo .

La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena , según lo determine la ley, cumpliendo un mandato de ésta sin la intervención de la autoridad administrativa . A esta forma determinación la llaman los tratadistas (determinación por sujeto pasivo), o (autodeterminación) .

La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente como la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración, ésta es considerada en Europa como el sistema (normal) de determinación .

Por parte de la doctrina la llama determinación de oficio a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

Puede ser también la determinación de la base imponible, aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal.. Se le conoce con el nombre de concordato tributario.

Se establece que por regla general, el sistema de determinación de las contribuciones por los sujetos pasivos, señala que se requiere disposición expresa en contrario para que dicha determinación se realice por el sujeto activo de la relación tributaria.

Este sistema supone la declaración del sujeto pasivo, la indagación por parte de la autoridad tributaria acerca de la veracidad del contenido de la declaración.

Si el acto de declaración se cumplió con exactitud y veracidad por el sujeto pasivo, el nacimiento y determinación de la obligación tributaria se cumplirán en un sólo momento como

una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin la intervención del sujeto activo. Sin embargo si el sujeto pasivo no procedió con apego a la ley, la autoridad administrativa al verificar la declaración y al encontrar que está no se adecúa a las normas legales aplicables, puede producirse un acto rectificatorio, esto es un acto de determinación por la autoridad tributaria.

El autor italiano Berliri dice: "Que cuando se realiza exclusivamente la determinación por el contribuyente no tienen ninguna relevancia jurídica."(18)

El jurista Dino Jarach dice: "Que la determinación es una actividad propia de la autoridad administrativa, encargada de la tarea de establecer la obligación tributaria."(19)

El licenciado Emilio Margáin, opina: "Que cuando el método de determinación es utilizado por el contribuyente, este debe de satisfacer determinados requisitos: sencillez, economía, comodidad y limpieza."(20)

El método será sencillo, cuando el propio contribuyente, lo entienda e incluso lo pueda aplicar, ya que elaborar un método que sólo esté al alcance de un técnico, dada su complejidad, es como preparar una serie de trampas en donde se caerá constantemente.

Que sea económico, significa que no pedirá al contribuyente, gastar elevados honorarios para su atención, puesto que en ocasiones para que el método sea atendido adecuadamente, se necesita que se gaste elevados honorarios, los cuales van a superar la utilidad del contribuyente, o bien absorbe buena parte de ella.

Será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente, es el caso por ejemplo de los comerciantes, pues como se sabe algunos de ellos no tienen un elevado grado escolar.

(18) Cit. por Guilliani Fonrouge, Derecho Financiero 2 ed. Buenos Aires, 1987. Editorial Depulna Pág.320

(19) Garza De La, Op. cit. pág. 556

(20) Margáin Manatuo, Op. cit. pág. 285

Y por último será limpio, cuando evite el contubernio entre el obligado y el personal hacendario, porque si para la determinación del impuesto a pagar se requiere de un contacto constante entre el particular y el fisco, el método se corrompe o se prostituye.

Pocas son las leyes que establecen que le corresponde al fisco la determinación del crédito fiscal y excepcionales las que requieren el acuerdo del fisco y el contribuyente para su realización. Esta regla esta contenida en el artículo 6o del Código Fiscal de la Federación en su cuarto párrafo cuyo texto dice: "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación; En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trata si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezcan en la que conste la impresión original de la máquina registradora.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio"

"El propósito del procedimiento de determinación es el de señalar el crédito fiscal, en cantidad líquida precisa, que pueda ser requerida de pago por la administración, al sujeto pasivo por adeudo propio, o por adeudo ajeno. Para ello la administración partira de la declaración del contribuyente. La autoridad administrativa puede hacer uso de su facultad para revisar dicha declaración, para luego hacer la rectificación, en su caso, o bien para prescindir de los datos proporcionados por el sujeto pasivo y emitir un acto de determinación". (21)

"La declaración, afirma el jurista Dino Jarach, es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial, ya que la declaración contiene cuando menos el reconocimiento de la producción del hecho generador y la expresión de los datos necesarios para cuantificar la deuda tributaria que se pretende sean aceptados por la autoridad. Es el punto de partida, es decir el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo de la obligación y la administración."(22)

Se puede definir a la declaración, como la manifestación que hace el sujeto pasivo de la obligación fiscal a la autoridad tributaria del nacimiento del hecho generador de una obligación fiscal, así como de los elementos necesarios que la determinan en cantidad líquida y que pretende que la autoridad le reconozca validez.

(21) Flores Zavala . Op. cit. Pág. 57

(22) Garza, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág. 289

"Los métodos que la doctrina recomienda, según El doctrinario Emilio Margain son: indiciario, objetivo y declarativo."(23)

"El método indiciario.- Consiste en tomar en consideración ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. Pugliese lo llama presunciones."(24) Los métodos indicadores más importantes son:

- a) El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima al emplearse.
- b) El basado en el giro del negocio y el capital en el invertido .
- c) El basado en la teoría de los signos de riqueza externa .

El método objetivo consiste en señalar una cuota en razón al peso y a la medida, al volumen o al número de unidades de la mercancía gravada o al valor de la misma .

El método declarativo consiste, en imponer legalmente al causante o aun tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. La declaración puede ser informativa o de pago; Cuando es informativa, la manifestación sólo contiene los datos necesarios para cuantificar la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley: Mientras que cuando es de pago la manifestación contiene, además de los datos de la informativa , la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir ,

(23) Margain Manatuo, Emilio. Op. cit. Pág. 289

(24) Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, México 1976, Editorial Porrúa S.A. Pág 163

Para El Licenciado Margain : "Los principales métodos declarativos son:
a) Declaración jurada .

b) Declaración con inspección de libros

c) Declaración exigida al pagador del crédito o al que cubra su precio "(25).

Para los efectos de la determinación de la obligación fiscal, es muy importante conocer el concepto de base del tributo. La cuál es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir para expresar el adeudo en cantidad líquida . La base no es un valor pecuniario, sino la unidad de peso, medida, volumen o cada unidad de mercancía .

Casi todo los procedimientos se pueden reducir a la siguiente fórmula (Ingreso total del contribuyente menos la deducciones que le permite la ley).

Las deducciones son cantidades que se restan para fijar el valor pecuniario que es la base del tributo, su finalidad es gradual la cuantía del tributo a pagar, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo .

1.4. Elementos de la relación tributaria.

1.4.1. Sujeto pasivo

"En toda relación intervienen dos sujetos; un sujeto activo y uno pasivo. Flores Zavala clasifica a los sujetos en; Pasivo - Activo y Terceros."(26)

Dino Jarach, lo define: "Como el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza ".(27)

(25) Margain Manatuo Op. cit. pág. 345

(26) Flores Zavala. Ernesto. Op. cit. Pág. 61

(27) Garza, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág. 493

El abrogado Código Fiscal de la Federación de 1967 en su art.13, definía como sujeto pasivo de un crédito fiscal a la persona física o moral, mexicana o extranjera , que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada, al fisco federal. El C.F.F. de 1981 denomina contribuyente al sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, pero no lo define. El sujeto pasivo, va a hacer la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea por deuda propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

La persona jurídica reviste dos modalidades las cuales son estar constitutiva por una persona física y bien por una persona moral. A la primera categoría corresponde el hombre considerado como sujeto jurídico individual, y a la segunda todas aquellas sociedades dotadas de personalidad, en la que encontramos a sindicatos, sociedades mercantiles, etc..

Las personas individuales son sujetos pasivos de la obligación tributaria, sin perjuicio que en determinadas circunstancias pueda ser excluida de ciertas relaciones obligacionales, y a la inversa, algunos entes desprovistos de personalidad por el derecho privado pueden ser sujetos de obligaciones tributarias .

El destinatario legal del tributo, es el individuo considerado poseedor de la aptitud de pago público, es quien debe recibir por via legal, el decremento pecuniario que representa el tributo, ya que para él está dirigida la carga patrimonial de aquel tributo cuyo hecho imponible tuvo en cuenta capacidad contributiva . Va hacer el personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura, el personaje que ejecuta el acto o se haya en la situación fáctica que la ley selecciono como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo .

Pero la circunstancia de que el destinatario legal tributario realice el hecho imponible y sea, por consiguiente su elemento personal, no significa forzosamente que ese mandato de

pago vaya a él dirigido. El hecho que un individuo sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser necesariamente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal .

Se le ha denominado también: deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal directo, causante, contribuyente, que pueden resultar de una obligación fiscal, bien porque no se le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o porque o porque la ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito.

En el sujeto pasivo de la obligación fiscal encontramos, que no siempre la persona que la ley señala como tal, es la que efectivamente paga el tributo, ya que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, esta persona va a ver disminuido su patrimonio y se convierte entonces en el verdadero pagador del tributo, dándose este efecto de translación del tributo, por el fenómeno de la repercusión. El primero viene a ser el contribuyente de derecho y el segundo el contribuyente de hecho y de los dos, el único que le interesa al derecho fiscal, es el primero, (el contribuyente de derecho), pues sólo, tiene relevancia ante la ley tributaria como sujeto pasivo de la relación fiscal.

Sujeto pasivo: Es la persona física o moral, nacional o extranjera que al realizar un hecho gravado por la ley nace su obligación de pagar.

Tercero: Son aquellos sujetos que aún sin tener la obligación sustantiva, tiene las obligaciones formales, como sería ayudar a la autoridad en la determinación del crédito fiscal.

Verdadero pagador: Es la persona que paga el impuesto por el fenómeno de la translación.

Responsable solidario: Es el tercero que por disposición de la ley, sino cumple el pasivo, deberá éste de cubrir el adeudo.

Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación: "Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones;

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos;

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se le designe, que tenga conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado el crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya;

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma;

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, cuya intervención estas efectúen actividades por las que deben pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones;

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado;

VII. Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos;

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidario;

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado;

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a los que se refieren los incisos; a), b) y c) de la fracción tercera de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate;

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber

retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo;

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última acon anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión;

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo primero de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución;

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residente en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios"

Las relaciones entre el deudor de hecho y el deudor de derecho, surgen del derecho tributario y no del derecho común, se debe enfatizar que nada tienen de común, el vínculo obligatorio fundamental que liga al Estado y al deudor de derecho. Y si en algunos casos la posición del contribuyente de hecho entra a la relación fundamental de deuda, se transforma en un sujeto pasivo del gravamen impositivo.

Sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal.

Las personas morales: Son ciertas agrupaciones de individuos que constituyen seres colectivos y que persiguen finalidades comunes, mismas que son sujetos de derecho y que dentro del Derecho Fiscal están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las disposiciones establecidas en la ley de la materia.

Las personas morales se pueden definir como: aquéllas entidades formadas para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a las que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derecho y obligaciones.

Su fundamento se encuentra en la necesidad de su creación para el cumplimiento de fines que el hombre, por sí sólo, no podría realizar de manera satisfactoria, y sintiendo con ello la necesidad de agruparse con los demás.

Las personas morales se han clasificado en necesarias y voluntarias. Las primeras son las que constituyen elementos indispensables para la realización del fin del hombre, y las segundas, son las que se crean como complemento necesario de su deficiencia y escasos medios, pero que podrían crearse en otra forma, con caracteres distintos del que se les dio la voluntad de los hombres al formarlas, tales son las asociaciones creadas por los particulares en las distintas formas que existen.

Desde el punto de vista estructural se da la clasificación en personas de tipo corporativo o asociacional, y personas de tipo institucional. Las primeras son colectividades asociadas para obtener un fin propio con sus propios medios, y por lo general, con libre actividad, las segundas, son establecimientos ordenados por una voluntad superior para obtener un fin de otros, con un patrimonio a tal efecto destinado,.

Desde el punto de vista funcional se clasifican: en personas morales públicas y personas morales privadas.

Ejemplos: Dentro de las morales privadas, las sociedades civiles y mercantiles; sociedades cooperativas y mutualistas, las asociaciones profesionales; asociaciones con fines políticos, científicos, artísticos, de recreo.

Dentro de las morales públicas se encuentran: La Nación, los Estados y los Municipios

Los terceros: Son aquéllos sujetos que aún sin tener la obligación de pagar créditos fiscales, tienen la obligación de hacer o de permitir, coadyuvando a la autoridad fiscal en la determinación del crédito fiscal.

Los terceros no pueden por definición tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias. Salvo las mencionadas por el art. 26 del Código Fiscal de la Federación:

Los terceros que pueden ser afectados pueden ser:

a) Los notarios, los jueces y encargados del registro público y en general los encargados de llevar la fe pública, están obligados a permitir visitas de inspección, a hacer cotizaciones de escrituras, a no autorizarlas mientras no este pagado el impuesto correspondiente, etc.

b) Los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados o de los Municipios o encargados de los servicios públicos u órganos de las demás ciudades que pueden estar obligados a no dar curso a las peticiones cuando no se haya pagado el impuesto correspondiente, etc.

Los responsables solidarios: Es el tercero que por disposición de la ley, sino cumple con las disposiciones a cargo del sujeto pasivo, se convierte en solidario del crédito fiscal ante la autoridad, y esto es que debe de pagar la deuda no cubierta por el pasivo.

La responsabilidad solidaria implica considerar a una persona, distinta del sujeto pasivo principal de la obligación, como responsable del pago del tributo en función del impuesto o cargo que desempeña. Al establecer la obligación solidaria el legislador tomó en consideración el desempeño de la actividad del responsable solidario, esto es el caso de los notarios que al dar fe de la declaración de diversos actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, adquieren responsabilidad en el pago de los impuestos correspondientes, así como también suele suceder cuando los albaceas y ejecutores testamentarios, quedan obligados solidariamente con los herederos, por lo que respecta a los actos jurídicos de la masa hereditaria, y que origina obligaciones fiscales a su cargo el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, nos menciona que personas que en un momento determinado se convierten en responsables solidarios : entre los que podemos mencionar a los retenedores, liquidadores y síndicos, los representantes de personas residentes en el país, etc. La regla general es que esta responsabilidad la establece la ley, para los terceros a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron .

La característica de esta responsabilidad fiscal, es que la ley establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones, así como de que no habrá derecho de repetición si pago el responsable solidario, por que no lo establece la ley .

El responsable solidario es aquella persona distinta del sujeto pasivo principal, que tiene la obligación de pagar las prestaciones fiscales cuando éste no lo haya hecho, ya que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo, por razones de cargo público o de aquellas relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto la comprobación del pago fiscal.

El verdadero pagador del impuesto, es aquel en virtud de ciertos fenómenos a los que están sujetos los impuestos, ya que éste es el que paga en realidad el gravamen, ya que su

economía es la que resulta afectada por el pago del impuesto, como sucede con los impuestos indirectos, también en los derechos; por ejemplo, los impuestos a los que se encuentran sujetos los productos de consumo diario de los particulares, el comerciante aumenta el precio de éstos. siendo el particular el que pago el impuesto, el cual debió haber sido cubierto por el comerciante.

De acuerdo con el artículo primero del Código Fiscal de la Federación; el carácter de sujeto pasivo de una relación puede recaer en:

- a) Una persona física;
- b) Una persona moral privada;
- c) La Federación, Estados y municipios, cuando actúen en funciones de derecho privado;
- d) Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

La legislación y la jurisprudencia mexicana aceptan la tesis de una doble personalidad del Estado.

El Estado en algunos casos puede obrar, como autoridad haciendo uso de las atributos propios de su soberanía, para velar por el bien común, por medio de dictados imperativos cuya observancia es obligatoria, y en otros casos como persona de derecho privado, o sea cuando al igual que los individuos particulares ejecuta actos civiles que se fundan en derechos del propio Estado, vinculados a sus intereses particulares, ya celebrando, actos, contratos o promoviendo ante la autoridad la defensa de sus derechos patrimoniales .

El art. 27 de la Constitución establece que la Nación tiene la propiedad de las tierras y aguas y el derecho de transmitir su dominio a los particulares constituyendo la propiedad privada, de estos se desprende que la Nación puede transmitir el dominio por enajenación a los particulares .

El art. 115 F III constitucional que a la letra dice: Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes;

III. Los municipios, con el concurso de los Estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a) Agua potable y alcantarillado;
- b) Alumbrado público;
- c) Limpia;
- d) Mercados y centrales de abasto;
- e) Panteones;
- f) Rastro;
- g) Calles, parques y jardines;
- h) Seguridad pública y tránsito; y
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Los municipios de un mismo Estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para la eficaz prestación de los servicios públicos que le corresponda.

El artículo 134 constitucional, menciona :

Los recursos económicos de que dispongan el Gobierno Federal y el Gobierno del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas paraestatales, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

Las adquisiciones arrendamientos y enajenaciones de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra que realicen, se adjudicarán o llevarán a cabo a través de licitaciones públicas mediante convocatoria pública para que libremente se presenten proposiciones solventes en sobre cerrado, que será abierto públicamente, a fin de asegurar al Estado las mejores condiciones disponibles en cuanto a precio, calidad, financiamiento, oportunidad y demás circunstancias pertinentes.

Cuando las licitaciones a que hace referencia el párrafo anterior no sean idóneas para asegurar dichas condiciones, las leyes establecerán las bases, procedimientos, reglas, requisitos y además elementos para acreditar la economía, eficacia, eficiencia, imparcialidad y honradez que se aseguren las mejores condiciones para el Estado.

El manejo de recursos económicos federales se sujetará a las bases de este artículo.

Los servidores públicos serán responsables del cumplimiento de estas bases en los términos del Título Cuarto de esta Constitución.

El Estado obra como autoridad, siempre que ejecuta un acto o se niega a acceder a una petición, o amenaza o impide por medios pacíficos o violentos la actividad de un individuo o grupo, o bien cuando hace uso de la fuerza pública para impedir la comisión de un delito.

La característica del acto de autoridad es el ejercicio de la potestad pública y la unilateralidad jurídica.

En el caso contrario, cuando el acto realizado por el Estado no entraña un orden o bien un mandato y la relación jurídica que entraña ese acto, es de naturaleza civil, dicho acto no será de autoridad, sino de derecho privado, obrando como una persona de ese derecho.

La Federación Estados y Municipios, pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponda a sus funciones propias marcadas por el derecho público, y cuando realiza

actividades iguales a los fines inmediatos de cualquier particular estará dentro del campo de lo derecho privado.

Las empresas de cualquier naturaleza pertenecientes al Estado, o cualquier gobierno de los estados y de los municipios cuando estén destinados a un servicio públicos exentas del impuesto, pero aquellas empresas que están destinadas a no prestar un servicio público, deberán pagar impuesto sobre la renta .

La Federación está obligada a pagar contribuciones únicamente cuando la ley lo señale expresamente, como lo marca el artículo 1o del Código Fiscal de la Federación.

La Federación, los Estados y Municipios, así como los organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente, por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de aguas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación; declaró que el fisco local, cuando hereda, está sujeto al impuesto sobre herencias y legados, por que no hereda como entidad pública sino como una persona de derecho privado. Revisión 17871/43 Boletín No 6, página 202

Las actividades privadas se las entidades públicas son gravadas por las siguientes razones:

- 1.- Como procedimiento de contabilidad para conocer la situación financiera, exacta de sus empresas.
- 2.- Algunas veces como realización efectiva de gravamen para evitar que las empresas del estado puedan competir con ventaja en caso, de ser exceptuadas del impuesto, con las empresas particulares que si lo pagan .

Los Estados extranjeros en caso de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en estas exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Capacidad del sujeto pasivo.

"La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica a la capacidad jurídica del derecho privado la diferencia radica, en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado, lo son también para el derecho tributario, pero hay sujetos que no poseen capacidad en el derecho privado y que sin embargo son considerados como sujetos pasivos para el derecho tributario. Pero esto no excluye la posibilidad de que a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que prima facie, debería ser le atribuido, a otro sujeto, al cual económica y efectivamente, corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo".(28)

En el derecho privado la actuación de una persona, sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todos tienen, capacidad de ejercicio y carece de está se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En el derecho tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal.

El derecho privado ha dado los conceptos de las dos capacidades, señalando; La capacidad jurídica se distingue en capacidad de derechos propiamente dicha y capacidad de obrar. La primero consiste en la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones, la segunda en la capacidad de adquirir y ejercitar por sí los derechos, en asumir por sí obligaciones. Por

(28) Ibid. Pág. 534

ello la capacidad de goce presupone sólo las condiciones naturales de existencia , la de ejercicio va a ser la capacidad de querer. Es por ello que todos los hombres están dotados de capacidad de goce mientras tanto la capacidad de ejercicio solo la tienen aquellos que se encuentran en ciertas condiciones naturales o jurídicas.

La incapacidad puede ser natural o legal, la primera supone la falta de eficacia de la voluntad, y la segunda no siempre la supone pero es excepcional .

En el derecho tributario, para que exista la calidad de sujeto pasivo, basta la capacidad de derechos, por que la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar. La obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo. De modo que para adquirir la calidad de sujeto pasivo, basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva.

Lo que principalmente tiene en cuenta el legislador es la posesión de una autonomía patrimonial tal que los posibilite, encuadrarse fácticamente en las hipótesis normativas asumidas como hechos imposibles.

La capacidad tiene gran importancia por lo que se refiere al hecho generador del crédito fiscal.

a) Hay casos en los que, para que el hecho generador del crédito fiscal se produzca es necesario sólo la capacidad de derechos y no la capacidad de obrar . Vgr. percibir una herencia , una donación, intereses de un préstamos hechos por un progenitor o regalías derivadas de una concesión, etc. En estos casos la calidad del sujeto pasivo y la obligación principal de pago existirán no obstante la falta de capacidad de obrar.

b) En otros casos la realización del hecho generador del crédito fiscal, requiere la capacidad de él o de los que en él intervengan Vgr: Una compra venta para que exista el sujeto pasivo y nazca la obligación principal, es necesario que el acto sea válido, por que los que intervienen en él son capaces, o bien porque queda convalidado, con la rectificación expresa o tacita por los que en ella intervinieron con la ratificación de sus firmas .

La obligación tributaria va a nacer independientemente de la capacidad o incapacidad del sujeto que realiza el acto, la obligación tributaria nace porque dicho acto está gravado por la ley.

Diferente es la situación en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal y a los actos puramente administrativos del derecho tributario. Ahí no sólo resulta necesaria la capacidad de goce, sino que resulta imperativa la capacidad de ejercicio, esto es, para la realización o cumplimiento de dichas obligaciones formales o para el desarrollo de estos procedimientos administrativos se requiere de la capacidad del derecho civil.

El sujeto en quien recae el cumplimiento de esas obligaciones, no tiene capacidad de ejercicio, y no puede cumplirlas por ella misma, sino será a través de su representante legal.

Es por ello que la única limitación que existe en materia de incapaces es la que no se puede agotar, en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga representante legal, el incapaz no podrá formular petición alguna, sino por conducto de su representante legal.

Por lo que se refiere a las obligaciones secundarias y especialmente a las que implican la realización de actos frente a las administración, es necesaria la capacidad de obrar, ya sea por que la tenga el sujeto o por que tenga representante legal.

Cuando el incapacitado tiene representante legal y cuando no lo tiene. En el primer caso incurrirá en la responsabilidades, porque estuvo en la posibilidad de cumplir con sus

obligaciones a través de su representante. Pero si carece de representante legal estará imposibilitado para cumplir con sus obligaciones y especialmente con las formales procesales, y por lo mismo no tendrá responsabilidad en el caso de incurrir en algún incumplimiento de alguna obligación, esto se encuentra en el Código Civil art. 1166 que dice: La prescripción no se inicia ni corre contra el incapacitado, sino para quien haya discernido la tutela, precisamente por su imposibilidad de actuar.

Los representantes legales, que establece el Derecho Común son los siguientes:

Cuando se trata de menores de edad legalmente declarados en estado de interdicción, la representación legal la tienen aquellas personas que ejerzan la patria potestad, o la tutela, respecto a los quebrados, la representación legal corresponde al síndico de la quiebra; en cuanto a las personas jurídicas corresponde a quienes de acuerdo a su naturaleza y especie tengan la calidad de administradores, según sus respectivas leyes y escrituras constitutivas.

El artículo 19 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice; En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos antes las autoridades fiscales o notario.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se representa la promoción.

Así mismo dispone que los particulares o sus representantes pueden autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones; estas pueden ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Son responsables solidarios quienes ejerzan la patria potestad y la tutela, por las contribuciones a cargo de sus representados ya que los representantes, sea cual fuere el nombre que se les designe, de personas no residentes en el país, cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagar contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones

En cuanto al derecho tributario formal, los diversos actos en que se desarrolla la relación tributaria formal, pueden ser realizadas por representantes voluntarios del sujeto pasivo. Esta representación puede acreditarse mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificada las firmas del otorgante y testigos ante autoridades fiscales o ante notario .

1.3.1.1 Responsables solidarios.

Es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. El responsable solidario es, por lo tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está, a lado del sujeto pasivo principal

Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa.

Es el sujeto pasivo principal y más importante, en una obligación tributaria, ya que es sobre quien recae la obligación de pagar al fisco o cubrir el crédito fiscal, porque aún cuando existan terceros que estén obligados a pagar, éste tiene la obligación de resarcir a aquéllas cuando realicen el pago, ya que la contribución siempre debe estar a cargo del primero.

Una deuda tributaria directa, siempre trae el goce de ventajas generales y particulares, y la capacidad contributiva real o presunta de modo que siempre exista una causa justificada de la obligación ; cuando existe sólo una responsabilidad legal, está ausente el concepto de causa, lo que verifica que en el derecho tributario positivo, puede no existir la causa.

El deudor es quien está designado como tal por la ley positiva, y por ella se encuentra obligado a cubrir la deuda tributaria con sus bienes, o en su caso, a restituir el pago a quien lo haya hecho por él.

Normalmente las leyes positivas establecen, en casi todos sus ordenamientos quien va a ser el deudor de la contribución, pero cuando se trata de impuesto objetivos, el legislador utiliza fórmulas confusas, como cuando declara deudor del impuesto a quien percibe el ingreso, se limita a decir que está sujeta al pago de tributo, la renta de terrenos y edificios

"El sujeto pasivo de la obligación por deuda propia es también el causahabiente del contribuyente ya sea por mortis causa o bien por intervivos.

En el caso de mortis causa, en el derecho tributario italiano se establece que los herederos están obligados por las deudas y otras cargas de la herencia personal en proporción a su cuota".(29)

Esto es si el de cujus dejó impuestos sin cubrir los herederos están obligados a realizar el pago, a menos que la hayan repudiado o bien la hayan aceptado, a beneficio de inventario.

La trasmisión intervivos ocurre por donación. El derecho fiscal nunca admite la sustitución del contribuyente por voluntad de éste, y por eso seguirá cargando el impuesto a la persona o sujeto pasivo por deuda directa, sin importar las obligaciones que haya establecido con otros sujetos.

(29) *Ibid.* Pág. 453

Cuando la ley afecta esas transmisiones intervivos, siempre lo hace en interés y para provecho exclusivo del fisco, a fin de agregar un responsable más al pago de la obligación del deudor directo, sin que el último se libere.

La fusión de la sociedades, mediante la cual un sujeto pasivo de sustituye por otro y esto solamente por efecto de la exteriorización de la voluntad de un particular.

Como se ve, desde el punto de vista económico, la fusión de sociedades tiene una mayor analogía con la sucesión mortis causa, más que con la transmisión contractual.

La palabra deudor de un crédito puede tener en la teoría dos acepciones; una estricta, la cual comprende a la persona que tiene responsabilidad directa por encontrarse dentro de la situación que da nacimiento al crédito fiscal y otra amplia, abarcando a todo el que tiene una obligación de pago con el fisco, a toda persona con una responsabilidad fiscal cualquiera que sea la naturaleza de esta responsabilidad.

El agente de retención va a ser el sustituto, porque realiza un pago al contribuyente, y es designado por la ley como tal, de tal forma que facilita la recaudación mediante la retención de una parte de lo pagado para su versión directa al fisco.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, dispone; son responsables solidarios con los contribuyentes los retenedores y recaudadores por lo que quedan en el mismo plano de deudores sustitutos con los deudores principales.

Existe solidaridad cuando la ley señala que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Los vínculos son autónomos porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda; pero como integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto (idem debitum) son también interdependientes.

Estos sujetos pasivos responden también a una deuda ajena, como consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo.

La diferencia que existe en este tipo de responsabilidad y la que existe entre los coherederos, es que éstos no pagan íntegramente la deuda ajena, sino parcialmente cubren siempre una deuda propia. Pero estos sujetos analizados jamás serán deudores directos, ni siquiera por una parte del gravamen.

La responsabilidad solidaria es aquella que se atribuye, a una tercera persona diferente al pasivo, la obligación de pagar la prestación fiscal, cuando el sujeto pasivo no lo haya hecho, ya que se trata de los representantes legales, o bien por su cargo público, pero en ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende a las obligaciones formales.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, dispone que la responsabilidad solidaria comprende tanto la obligación principal, como las accesorias, con excepción de las multas .

Actualmente, solo se considera la responsabilidad solidaria, y ya no se contempla en la legislación la responsabilidad objetiva y sustituta .

1.4.1.2. Obligaciones .

"Existen relaciones tributarias formales a cargo de un sujeto determinado, aún cuando llegue a existir la relación tributaria sustantiva principal, lo que demuestra que existe una autonomía entre ambos tipos de obligaciones". (30)

Existen autores como Mario Pugliese, que las ven, como obligaciones de carácter administrativo y de policía.

En cambio; Juristas como Jarach , Berliri , Ferreiro y de la Garza, las consideran como obligaciones formales, mientras que Flores Zavala habla de obligaciones secundarias.

(30) Ibid. Pág. 537

La obligación principal o sustantiva para los sujetos pasivos, será una sola que es la de pagar el impuesto.

Las obligaciones formales o secundarias son de tres tipos :

1.- De hacer.- Consistentes en la realización de actos o acciones de carácter positivo entre las que se desprenden, la obligación de presentar declaraciones, presentar avisos de iniciación de actividades , llevar libros de determinada clase.

2.- Obligaciones de no hacer .- Se presenta como consecuencia de una prohibición, establecida por la ley para la prevención de evasiones fiscales, o para el control y vigilancia de los monopolios fiscales del Estado .

"El Maestro italiano Belini, dice que cuando el legislador considera que es útil asegurar un determinado comportamiento negativo del contribuyente puede proceder mejor que mediante la creación de una obligación ex-lege negativa mediante el establecimiento de una prohibición , de la cual surge un limite de libertad del particular y no una obligación ." (31)

"Si el sujeto pasivo de una obligación negativa hace aquello que esta prohibido, el acreedor dispone de una acción. Si el contribuyente, viola uno de los limites a la libertad establecido por la ley, el Estado puede imponerle una sanción a su actividad". (32)

Los ejemplos de las obligaciones de no hacer son: No cruzar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados, no proporcionar datos falsos, no transporta productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto, etc..

(31) Id.

(32) Id.

3.- **Obligaciones de tolerar** . El permitir la practica de las visitas de inspección de los libros, archivos estados financieros, cuentas bancarias, locales , documentos, fábricas, de la propiedad del causante o de terceros relacionados con el sujeto pasivo en la administración de la empresa.

"La prestación que constituye el objeto de las obligaciones de soportar consiste en la tolerancia de la actividad de la administración fiscal que invade la esfera de la autonomía reconocida al sujeto por las normas de otras leyes distintas de las tributarias y contra las cuales el obligado, tendría el derecho de oponerse". (33)

Dentro de la Teoría de las obligaciones del derecho común, se ha dudado si dentro de las obligaciones de no hacer, se puede contemplar a las de tolerar, ya que ellas implican el no reaccionar, que vienen a ser, un no hacer , es decir, se debe omitir cualquier oposición , contra la voluntad del acreedor , así como la obligación de no hacer debe omitir una actividad suya o no ejercitar un derecho suyo en interés del acreedor ; En sentido amplio es una obligación de no hacer, ya que constituye una omisión .

Estas obligaciones van a permanecer, hasta que exista la posibilidad de que se presente la obligación principal, pero al desaparecer esta posibilidad, como sucede cuando el sujeto pasivo, dejara de ser comerciante, entonces también las obligaciones secundarias desaparecen, ya que la circunstancia de que un sujeto durante un tiempo haya tenido la calidad de contribuyente, durante una época determinada, no quiere decir que deba de conservarlo indefinidamente.

(33) Flores Zavala, Ernesto. Op. cit Pág.. 58.

1.4.1.3. Vinculación del sujeto pasivo.

1.4.1.3.1. Nacionalidad . En el art. 30 constitucional se determina: "Quien tiene la calidad de mexicano por nacimiento o por naturalización . La nacionalidad es uno de los elementos más importantes de las relaciones tributarias, ya que cualquiera que sea el origen del capital , o de la gente, este va hacer un factor de sujeción personal".(34)

Sin embargo la obligación de pagar impuestos, en un principio igual para nacionales y extranjeros; los primeros están obligados principalmente por su nacionalidad, y los segundos por concepto de sujeción en virtud de su domicilio.

Existen impuestos especiales causados por los extranjeros . El art. 1 de la Ley del Impuesto de Migración dice: Los extranjeros que entren al país cubrirán un impuesto de internación

Existen casos de desgravación para los extranjeros. Vgr. cuando se exceptúa de impuestos a las naciones extranjeras en caso de reciprocidad y también en los casos de los representantes y agentes diplomáticos de naciones extranjeras que son exentos de los impuestos personales y aduanales en caso de reciprocidad .

1.4.1.3.2. Domicilio Según se establece en el artículo primero, párrafo 3o del Código Fiscal de la Federación. El domicilio tiene gran importancia, ya que la autoridad puede controlar el cumplimiento de las obligaciones de éste y así como para determinar por que conducto pueden establecerse relaciones de carácter formal. Incluso para el contribuyente tiene importancia ya que a través de éste se va a determinar las autoridades fiscales que le corresponden, y en donde va a cumplir con sus obligaciones o bien oponer sus defensas en contra del fisco.

(34) Garza, Sergio Francisco De La, Op. cit. Pág. 539

Las causas de importancia del domicilio para el derecho fiscal son las siguientes:

- 1.- El domicilio de una persona, sirve para fundar el derecho de un país, para gravar el capital, cualquiera que sea el lugar de origen o de nacionalidad .**
- 2.- En los Estados Federales sirve para determinar que entidad legal y municipio tiene derecho a gravar.**
- 3.- Sirve para determinar ante que oficina el sujeto debe cumplir con sus obligaciones formales .**
- 4.- Fijara que oficina es la que puede intervenir para la determinación , percepción y cobro de los créditos fiscales para el cumplimiento de las obligaciones formales.**
- 5.- Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto, las notificaciones, requerimientos de pago, y demás diligencias que la ley ordena.**

El Código Civil en su artículo 29 determina: El domicilio de una persona física, es el lugar en donde reside con el propósito de establecerse en él ; a falta de este, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios ; y a falta de uno o de otro, el lugar en donde se halle.

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.

Cuando se trate de personas morales éstas tendrán su domicilio en el lugar donde se haya establecido su administración. Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz , tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales .

El derecho tributario desecha el concepto de domicilio, entendido como población , porque carece de utilidad, y acepta el domicilio como casa o local considerados ahora como sinónimos, como se desprende del texto del artículo primero del Código Fiscal de la Federación

Cuando los impuestos gravan la actividad total de un causante, se considera domicilio, el lugar en que se encuentre el principal asiento de sus actividades.

Quando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, se considerará que existe establecimiento permanente o base fija de un residente en el extranjero, en relación a todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional, o esté en alguno de los siguientes supuestos :

- 1.- Ejercer poderes para celebrar contratos a nombre de residente en el extranjero tendientes a las realización de las actividades empresariales de éste en el país.
- 2.- Tengan existencias, bienes o mercancías con las que efectúe entrega por cuenta del residentes en el extranjero.
- 3.- Asuma riesgos por cuenta de residente en el extranjero.
- 4.- Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- 5.- Ejercer actividades que económicamente correspondan a las del residente en el extranjero y no a las que le correspondería a actuar de manera independiente.
- 6.- Tenga remuneraciones garantizadas independientemente del resultado de sus actividades.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje de bienes inmuebles, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando tenga una duración de más 183 días naturales consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.

No se considerará que constituye establecimiento permanente, la utilización de instalaciones, con el único fin de almacenar o exhibir bienes pertenecientes al residente en el extranjero; La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o de obtener información para el residente en el extranjero ; la utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa para las actividades del residente en el extranjero , ya sean de propaganda , de investigación científica, etc; y el depósito fiscal de

bienes de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega en los mismo para su importación al país .

El domicilio convencional sólo debe admitirse para cuestiones de aspecto procesal y sus efectos se limitara a la cuestión para la cual fue señalada.

Por lo que respecta a la residencia fiscal de las personas físicas, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9 señala:

"Se considera residentes en territorio nacional a las siguientes personas físicas .

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que permanezcan fuera de él en año calendario, por más de 183 días naturales, consecutivos o no acrediten haber adquirido la residencia para los efectos legales fiscales en ese otro país .
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción. Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acredita ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes."

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación señala:

"Se considera domicilio fiscal :

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios
- b) Cuando no realicen actividades señaladas en el inciso anterior, y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades .
- c) En los demás casos el lugar en donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18."

"Cuando se trate de un cambio de domicilio; Se debe dar el aviso correspondiente y se da el aviso cuando:

- 1.-Se traslade materialmente el establecimiento a otro sitio de una misma localidad o bien distinta.
- 2.- Por trasladarse materialmente todo el establecimiento, a otro departamento dentro del mismo edificio, o bien cuando se cambia de número o de letras.
- 3.- Por la modificación de las calles, en sus nombres, también cuando se trata de avenidas o calzadas.
- 4.- Por cambiar el número o letra del local en el interior del edificio, de modo que sin haber traslado material de éste, su localización se identifique con números distintos a los anotados en el registro"(35)

(35) Id.

"También se da aviso por:

- a) El cambio de domicilio particular del causante, siempre que éste lo haya señalado como lugar para el cumplimiento de sus obligaciones.
- b) El cambio del despacho del causante, cuando lo haya señalado para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- c) El cierre definitivo del despacho del causante y las obligaciones las sigue cumpliendo en su domicilio particular, o bien en su establecimiento único y matriz"(36)

Cuando se modifica la nomenclatura o numeración oficial. Este aviso deberá hacerse dentro del mes siguiente al día en que se tenga lugar la modificación.

El Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), es una institución para identificar contribuyentes, para el conocimiento de modificaciones importantes de los causantes y para que la autoridad se cerciore del cumplimiento de sus obligaciones tributarias de los mismos.

1.4.1.3.3. Lugar del hecho generador.

El art. 6 Código Fiscal de la Federación párrafo I, determina: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

"La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1º grava la enajenación de los bienes y las prestaciones de servicios independientes que se realicen en territorio nacional. Se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por enajenante"(37).

(36) Ibid. Pág. 531

(37) Id.

Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional, cuando el adquirente y el enajenante residen en el mismo. En forma muy parecida se prevé la prestación de servicios en el territorio nacional.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo primero determina que: "Serán sujetos pasivos de dicho impuesto, aún cuando sean residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando no tenga un establecimiento permanente en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tenga un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dichos establecimientos.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo primero expresa: "Que están obligados al pago del I.V.A. las personas físicas, las morales y las unidades económicas que, en territorio nacional realicen los actos o actividades: I Enajenación de bienes; II Prestación de servicios independientes; III Otorgamiento del uso temporal de bienes; y VI Importación de bienes o servicios."

1.1.2. Sujeto Activo.

El Estado mismo titular de la potestad tributaria, también llamado fisco, es a su vez el sujeto activo de la relación tributaria

Es la persona del derecho público que está facultada por la ley-constitucional y ordinaria, para establecer o exigir y recaudar todas las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, la cual siempre estará representada por el Estado. Es decir, es siempre el Estado, el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través de la ley correspondiente.

En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación.

En la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: Las Federación, Las Entidades locales y los Municipios; En razón a que tienen derecho de exigir el pago de tributos, pero este derecho no tienen en todos ellos la misma amplitud; Así la Federación y las Entidades locales pueden establecer los impuestos que crean necesarios para cubrir sus presupuestos; En cambio los Municipios no pueden fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las Entidades Locales y el Municipio sólo tienen la facultad de recaudarlos.

La fracción II del art. 115 Constitucional señala: Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados. y que en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales.

La fracción IV del art. 31 de la Constitución, al determinar que es obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, Estados y Municipios, y no se prevé, a ninguna otra persona ya sea individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

Los organismos independientes del Estado, son los organismos descentralizados, y aunque colaboren con el poder ejecutivo, en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal.

De los tres sujetos previstos en la legislación, únicamente la Federación y los Estados, tienen plena potestad jurídica tributaria, esto quiere decir que no solamente pueden disponer

En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación.

En la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: Las Federación, Las Entidades locales y los Municipios; En razón a que tienen derecho de exigir el pago de tributos, pero este derecho no tienen en todos ellos la misma amplitud; Así la Federación y las Entidades locales pueden establecer los impuestos que crean necesarios para cubrir sus presupuestos; En cambio los Municipios no pueden fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las Entidades Locales y el Municipio sólo tienen la facultad de recaudarlos.

La fracción II del art. 115 Constitucional señala: Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados. y que en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales.

La fracción IV del art. 31 de la Constitución, al determinar que es obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, Estados y Municipios, y no se prevé, a ninguna otra persona ya sea individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

Los organismos independientes del Estado, son los organismos descentralizados, y aunque colaboren con el poder ejecutivo, en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal.

De los tres sujetos previstos en la legislación, únicamente la Federación y los Estados, tienen plena potestad jurídica tributaria, esto quiere decir que no solamente pueden disponer

libremente de las contribuciones que recaudan, sino de establecerlas, en cambio el Municipio únicamente puede administrar libremente su hacienda, pero no establecer contribuciones, tarea que le corresponde a las legislaturas de los respectivos Estados.

La Federación.

La Constitución no hace una distribución propiamente dicha entre la Federación, los Estados y los Municipios.

En el orden fiscal, la Federación, como persona jurídica, esta dentro de los sujetos activos y el art. 73 F XXIX Constitucional señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación y son:

- 1.- El comercio exterior.
- 2.- Aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párs. 4o y 5o del art. 27.
- 3.- Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y :
- 5.- Especiales sobre;
a) Energía eléctrica, b) Producción y consumo de tabacos labrados, c) Gasolina y otros derivados del petróleo d) Cigarillos, e) Agua miel y productos derivados de la fermentación, f) Explotación forestal, y g) Producción y consumo de cerveza.

Cuando estas fuentes impositivas no son suficientes para cubrir el presupuesto, la Federación puede concurrir con los Estados, creando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes presentandose el fenómeno de la concurrencia impositiva.

"En México se da la doble imposición cuando una misma fuente, es gravada por dos o más entidades, esto es, dos sujetos activos como son: La Federación, Estados, o Municipios, gravan una misma fuente, sin perder de vista que los dos primeros sujetos tienen la facultad de

legislar estableciendo con ello los impuestos que estimen necesarios para cubrir su presupuesto, y los Municipios dependerán de las legislaturas de los Estados, que son las que fijan por medio de leyes los arbitrios municipales".(38)

El problema se presentó desde la Constitución de 1857, ya que al no determinar el campo impositivo de los sujetos activos (Federación, Estados y Municipios), situación conservada en la Constitución de 1917, pues tampoco en ésta se delimitó los campos impositivos, y sólo se agregó entre las prohibiciones de los Estados, la de emitir estampillas reservándose así la Federación, el impuesto al timbre.

Con la posibilidad que tienen la Federación y los Estados, de establecer sus propios impuestos aún cuando concurrieran en la misma fuente, pero teniendo la Federación la facultad ilimitada para el establecimiento de impuestos, teniendo la exclusividad como anteriormente se cita en el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución, teniendo los Estados las prohibiciones señaladas en el artículo 117 Constitucional, las cuales se estudiarán en el apartado siguiente.

La Federación no podrá prohibir a los Estados el fijar impuestos que no estén prohibidos para ellos, ni podrá facultar a los mismos para establecer impuestos en materias exclusivas de la Federación, y para establecer los impuestos señalados en el artículo 118 Fracción 1, los Estados deben tener el consentimiento del Congreso de la Unión.

Con la concurrencia de impuestos es decir, el gravar dos entidades una misma fuente, se afecta a la economía, porque para muchos es una molestia el pago de un impuesto, y está se duplicaría cuando una misma fuentes es gravada por dos sujetos activos.

(38) Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. Pág.362

Tratando de resolver la cuestión el Presidente Plutarco Elías Calles, siendo secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani, se convocó el 10 de Agosto de 1925 a la primera Convención Nacional Fiscal.

El 11 de Mayo de 1932, se convoca a la segunda Convención Nacional Fiscal: el 4 de Octubre de 1947 siendo Presidente Miguel Alemán y secretario el Licenciado Ramón Beteta, se convoca a la tercera Convención Nacional Fiscal.

"Como organismo de llevar a la práctica las conclusiones de la Convención se creó uno llamado Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de arbitrios, integrado por tres representantes de la Federación, cinco de los Estados, dos de los Municipios y dos de los causantes. Este organismo haría todos los estudios y proyectos de leyes que fueran necesarias para cumplir con lo acordado en la convención"(39)

Pero esta última fue suplida por la Comisión Nacional de Arbitrios creada en la Ley de Coordinación Fiscal del 28 de Diciembre de 1953, la cual fue derogada por la ley de Coordinación Fiscal del 22 de Diciembre de 1978, publicada el 27 de Diciembre y entro en vigor el 1o de Enero de 1980. Su finalidad es la de coordinar el regimiento fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y Distrito Federal, estableciendo la participación que les corresponda a estas entidades de los ingresos federales, fijando las bases para determinar esta participación.

La Ley además establece, cuáles son y como se constituyen los organismos relativos a la materia de la coordinación fiscal y da las bases para su organización y funcionamiento.

" La participación de las entidades federativas en el rendimiento de la recaudación federal se lleva a cabo a través de un fondo general de participación, formado por el 13.5% de la recau

(39) Ibid. Pág. 396

dación federal total y que se otorga en razón directa al volumen de recaudación en el entidad: y un fondo financiero complementario de participación, formado por el 0.50% de la recaudación total federal cuya distribución favorece principalmente a las entidades federativas poco desarrolladas económicamente y, por ende, con escaso volumen de recaudación de los gravámenes federales". (40)

"La coordinación de la entidad federativa debe ser integral y no sólo por algún gravamen federal aislado y se prevé la posibilidad de que la Federación y el entidad federativa celebren convenios para que ésta administre los gravámenes federales."(41)

Cuando los Estados no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal participarán únicamente de los impuestos especiales a los que se refiere el inciso 5o de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución, en los términos que establezcan las leyes respectivas.

La concurrencia de los impuestos entre los Estados y los Municipios, fue tratada en las Convenciones Nacionales Fiscales, y su solución es simple, y es que las legislaturas de los Estados son las que establecen tanto los impuestos locales como los municipales, y al ser establecidos deben de evitar esa concurrencia.

Los Estados.

Las entidades federativas según el artículo 73 Fracción XXIX, que determina las fuentes económicas, exclusivas de la Federación, y el artículo 117 Fracción IV y VII que prohíben los

(40) Rodríguez Lobato Raúl, Op. cit. Pág. 142

(41) Ibid. Pág. 143

impuestos alcabalariorios, tienen facultades concurrentes con la Federación, para gravar todas las demás fuentes económicas. Pero en ocasiones la situación de los Estados no es buena, ya que existen problemas como los siguientes:

- * Cuando se determina que sólo la Federación tiene la facultad de imponer gravámenes, sobre bienes y recursos naturales señalados en el art. 27 Constitucional, existen Estados que tienen abundancia en su región de esos productos y se encuentran en la imposibilidad de gravarlos.
- * Los Estados tampoco podrán gravar, a las personas o empresas que obtienen un rendimiento, si las actividades a las que se dedican están marcadas en el art., 73 f° XXIX ya que serán gravadas por el fisco federal.
- * Tampoco podrán gravar personas que residan fuera de su territorio, sean nacionales o extranjeros, aunque de su territorio perciban todos sus ingresos.

La Ley de coordinación fiscal ha pretendido dar una solución al problema, pero primero se debe derogar, las leyes impositivas locales que regulan un mismo hecho generador, pero otorgándoles participación de la recaudación federal.

Es más fácil determinar cuales son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que le corresponden a la Federación.

EL Municipio.

Se dice que esta es la forma política más precaria, y es la que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Una de las causas de la precaria situación de los Municipios, consiste en que éstos no pueden establecer impuestos, ya que éstos serán determinados por las legislaturas locales.

El art. 115 de la Constitución, habla que únicamente tendrá la libre administración de su hacienda y podrá solamente sugerir a las legislaturas locales las contribuciones que considere necesarias.

Se consideran fuentes de riqueza exclusiva de los municipios las siguientes:

- 1.- La propiedad o posesión de bienes inmuebles. (el impuesto predial).**
- 2.- Los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no estén delegadas a la Federación.**
- 3.- Los impuestos derivados de actividades agrícolas o ganaderas.**

Con la reforma de 1982, al art. 115 Constitucional, quedó establecido en la Fracción IV que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otras que las legislaturas establezcan a su favor y en todo caso:

- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasa adicionales, que establezcan los Estados sobre propiedad inmobiliaria de su fraccionamiento; así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y los Municipio podrán celebrar convenios con los Estados para que éste se haga cargo de algunas funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.**
- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipio con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente determinen por las legislaturas de los Estados.**
- c) Los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo.**

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a y c, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas

contribuciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados y de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

1.1.1. Obligaciones

Las obligaciones del sujeto activo de la relación tributaria, se dividen en principal y secundarias.

La principal, consiste en exigir, el cumplimiento de la obligación fiscal, en los términos fijados por la ley, esta atribución es irrenunciable. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar la contribución puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por daños que se pueden causar, ya que se deja de cobrar la contribución, se está concediendo de hecho una exención, colocando al particular en una situación de privilegio con respecto a los demás y es que se reducirá el ingreso del Estado y éste se verá en la necesidad de aumentar sus gravámenes a los demás contribuyentes.

Las obligaciones secundarias: Son las que determinan el crédito fiscal, para hacer posible su percepción o bien para controlar las contribuciones y evitar las evasiones.

Obligaciones de hacer: Vgr. Determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas por el Estado, practicar visitas de inspección.

Obligaciones de no hacer: Vgr. abstenerse de ciertos trámites, cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios o facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten, sino cumplen previamente con las disposiciones legales.

CAPITULO DOS LA EVASION FISCAL

2.1. DEFINICION

"La evasión es la sustracción de la obligación tributaria por parte del contribuyente, intentando impagar el crédito fiscal por el comportamiento del deudor por maniobras intencionadas atípicas"(41)

"La evasión consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto, por el sujeto pasivo, se trata que no se pague en forma alguna el impuesto. Nadie lo cubre" (42)

"Ya sea que se utilice la palabra defraudación (o fraude) o se pretiera evasión, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud, pero como el segundo vocablo es utilizado con mucha libertad, equivaliendo esto, a todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional produce la disminución o la eliminación de la carga fiscal"(43)

La evasión fiscal, es todo acto u omisión encaminado a sustraerse de manera total o parcial del pago de las contribuciones determinadas por una ley. Mientras que la elusión: Es todo acto u omisión realizada por el sujeto pasivo, pero sin existir la violación de una norma, el contribuyente se vale de medios legales para no pagar.

(41) Carretero Perez, Adolfo. Derecho Financiero Editorial Santillana, 1978 Pág. 498

(42) Flores Zavala, Ernesto. Op. cit. Pág. 300

(43)Guiliani Fonrouge, Derecho Financiero 2a ed. Buenos Aires, Editorial Depalma 1970. Pág. 685

2.2. Tipos de evasión

Se puede hablar de dos formas de evasión, la primera, es cuando para evitar el pago del impuesto se realizan actos violatorios a normas legales, Vgr: El contrabando, la defraudación fiscal.

La segunda es la elusión o remoción, consiste en omitir el impuesto por procedimientos legales, como sucede cuando se deja de realizar la actividad gravada para no pagarla.

2.2.1. Evasión ilegal.

En la evasión el sujeto pasivo realiza actos o deja de realizar actos, encaminados a evitar el pago de la contribución, pero al realizarlos está violando la ley

Recordando que sujeto pasivo es, la persona física o moral, nacional o extranjera, sobre quien recaer la obligación, determinada por la norma fiscal.

El medio para ejecutar la evasión puede ser un acto u omisión, lo importante es que vaya dirigido a sustraerse de la ley fiscal, evitando con ello la carga impositiva sobre, su capital, bien o servicio.

El fraude al fisco, como también se llama a la evasión fiscal, no sólo dañará al fisco sino también a los sujetos que cumplen, porque, al realizar el Estado sus cuentas y ver que existe un déficit, entonces se verá en la necesidad de incrementar las contribuciones, siendo afectados los sujetos pasivos que si cumplen.

La evasión coloca en una situación de privilegio a los evasores, respecto de aquellos que si cumplen con la ley o los que no han podido violarla. El criterio de los evasores es el que ellos deciden si deben o no pagar la contribución.

La persona que evade al fisco está obstaculizando la finalidad de la contribución, que es la de cubrir el gasto público, siendo esta una atribución del Estado.

La opinión pública no mira con dureza a los evasores, sino los consideran personas hábiles por haber evadido al fisco.

El contribuyente considera a la contribución como una verdadera donación, por la falta de una contra prestación a cambio de las contribuciones que recibe el Estado.

Al tener contacto el contribuyente con la Administración Pública y al obtener éste un mal servicio, se confirma el criterio de que es inútil el pago de la contribución. Y el sujeto pasivo al contemplar el enriquecimiento ilegítimo por parte de los funcionarios públicos piensa que al cumplir con la obligación fiscal tributaria se contribuye al enriquecimiento de estos funcionarios.

Las medidas que el Estado puede tomar para combatir la evasión son:

- 1.- Sanciones elevadas o la destitución del cargo a los funcionarios corruptos.
- 2.- Penas elevadas contra los evasores.
- 3.- Mejoramientos en los servicios que proporciona el Estado a los particulares
- 4.- Fomentar una verdadera conciencia hacia el particular del porque debe pagar contribuciones

2.2.2. Elusión

La elusión consiste en sustraerse al pago del impuesto sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como el no coincidir con la hipótesis legal.

La elusión es completamente diferente al fenómeno de la translación de la contribución, puesto que en este último, la contribución se genera, pero la paga una persona ajena a la relación tributaria, mientras que en la elusión el hecho imponible no se produce y es por ello que es imposible atribuirselo a una persona, ya que el sujeto pasivo utiliza los medios lícitos para no pagar la contribución.

"La elusión es cuando el contribuyente, utilizando actos jurídicos apropiados para no configurar el hecho imponible, pretende no pagar el tributo; utilizando un procedimiento legal, con el que se pretende, el no pagar el tributo, o el aligeramiento de la deuda tributaria" (44)

" La elusión se caracteriza.

1.- Por una actividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

2.- Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente, esta inactividad o abstención se refiere, a una determinada forma jurídica."(45)

La elusión se ha desarrollado a costa, de las imprecisiones, de las lagunas o de las contradicciones de la ley fiscal. Es por ello que la línea divisoria entre la evasión y la elusión, se han apoyado fundamentalmente, en la naturaleza de los instrumentos, que son utilizados para tales fines.

Es por ello que la elusión es considerada, como el resultado, de algunas lagunas, o de contradicciones que existen en las leyes fiscal, para evitar la elusión, es que el legislador depure su técnica para procurar que en las leyes fiscales no existan imperfecciones o lagunas.

(44) CARETERO PEREZ, Adolfo. Op. cit. Pág. 497

(45) Garza, Sergio Francisco. De La . Op. cit. Pág 402

Entonces, mientras que en la evasión la persona escapa a ser sujeto pasivo de la relación tributaria, en la elusión por el contrario, el contribuyente se sale de ella.

2.3. CAUSAS.

Un primer grupo de causas es de naturaleza económica. Cuando se considera el peso de la carga tributaria, con respecto de las posibilidades económicas de los sujetos pasivos de la contribución.

"La cuantía de la presión tributaria individual y de la global medio (entendidas esta última como relación entre el monto total de los tributos y el rédito nacional) constituye un índice importante que puede revelar una actitud económica-contributiva favorable o desfavorable"(46)

Existe una serie de presiones a las que están sujetos los contribuyentes y son las siguientes:

- a) Una presión tributaria legal; que es la suma de las contribuciones que deberá pagar el contribuyente, de acuerdo con el hecho imponible si éste está regulado por más de una ley fiscal.
- b) Presión tributaria real; es la suma de todas las contribuciones que el contribuyente da al fisco, excluyendo de ellas las contribuciones que se trasladaron o repercutieron
- c) Presión tributaria psicológica. Es la preocupación que causa al contribuyente, las contribuciones que tiene el deber de pagar, como un factor subjetivo de sacrificio.

(46) Giorgeti Armando, *La Evasión Tributaria*, Ediciones Depulma 1967 Pág.129

Muchos contribuyentes imaginan la relación entre la onerosidad de las contribuciones y la utilidad de los servicios públicos, considerando disfrutar de ellos completamente, viéndolos a éstos como una devolución de la utilidad de sus contribuciones.

La molestia que psicológicamente experimenta el contribuyente, ante la obligación fiscal, aún cuando ella difícilmente corresponda al monto efectivo de los tributos directos e indirectos que satisface, o a la suma de beneficios de que el contribuyente disfruta en realidad, estando fuera de su apreciación el empleo que de sus tributos hace el ente público y las ventajas mediatas que también derivan para él del gasto público.

La imposición representa, al mismo tiempo un instrumento financiero y político aparte de exigir un equilibrio institucional y funcional delicado y difícil de lograr, impone previamente la consideración de todas las posibles repercusiones que inevitablemente determina en cualquier categoría de contribuyente, y en toda su realización práctica.

Las causas económicas de la evasión aparecen en periodos de coyuntura como consecuencia de la disminución de las capacidades contributivas individuales. Las reducciones de créditos, las fuertes oscilaciones de precios, los obstáculos para la colocación de la oferta, etc. constituyen elementos que en determinadas condiciones pueden actuar como causas decisivas de actos de oposición a las obligaciones tributarias, la carga fiscal se agrava, en diversa medida, por una crisis, es evidente que el elemento económico pudo en ciertas circunstancias, asumir una importancia decisiva como factor determinante de la evasión.

El Estado comienza produciendo servicios públicos que benefician a los ciudadanos o se incorporan a los bienes, por lo cual los servicios, acaban por transformarse en cuotas de los

productos privados, que pertenecen transitoriamente a los particulares, más pertenecen verdaderamente al Estado, quien posteriormente los extrae en forma de contribución.

Lo elevado de la imposición en sí, independientemente, de cualquier posible translación y, por lo tanto en estrecha relación con la apreciación de los actos de oposición al tributo; debido a que el deudor del impuesto advierte en forma subjetiva lo doloroso-económico, estimulando en la tendencia hacia la ocultación de la riqueza imponible y por lo tanto, induciendo a la evasión.

Nunca es imposible encontrar alguna injusticia en el proceder del Estado para con el particular, teniendo a la evasión como una justificación para recuperar lo suyo, ya que si una persona ha soportado una injusticia por parte del Estado al pagar impuesto sobre algo que a su juicio deberá estar exento, a menudo tomará justicia por sus propias manos.

Desde que el Estado ha adoptado diversos medios para combatir la evasión, algunas personas ven en estas medidas como un reto a vencer al ejecutar la evasión.

La imprecisión que tienen los sujetos pasivos de que existen otros contribuyentes que no pagan la contribución, estando según ellos, en la misma situación que los contribuyentes que se encuentran exentos, causa un gran malestar a los sujetos pasivos que sí pagan.

Aún admitiendo que, casi todas las contribuciones pueden transferirse, por el fenómeno de la translación, pero si por diversas causas se hace imposible, y a la imposibilidad se le agrega la onerosidad de la contribución, la evasión se presenta como la más cómoda alternativa.

En efecto: El que no exista la posibilidad de translación da al contribuyente como única salida la evasión.

Es evidente que en una economía de mercado, la translación representa un medio legítimo de alejar de sí a la contribución, cuyas molestias y consecuencias puedan juzgarse, y en definitiva, una manera de evadir legalmente la contribución.

El Estado por un lado solicita al contribuyente, cumplir con sus obligaciones en favor del bien público y lo pide en forma comparativa con la capacidad contributiva de las diversas categorías de la población. Cuando a una excesiva tributación no le sigue una utilización de los recursos obtenidos en la satisfacción y en la prestación de servicios públicos necesarios, la masa de los ciudadanos ve en el no pago de la contribución la salida más beneficiosa con el fin de remediar en parte la situación económica de precariedad, a que lo condenan las crisis económicas, la mala gestión del gobierno y la situación de desigualdad en la distribución de la riqueza.

CAUSAS POLITICAS.

"Consisten en todos aquellos factores de política económica y financiera, que al intervenir en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, puede constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente" (47).

Las orientaciones prácticas de gobierno, en la esfera de la política financiera, se resuelven a menudo en selecciones que a través del instrumento legislativo se hallan en el origen de aquellas causas de la evasión que se han llamado políticas.

(47) GIORGETTI, Armando. Op. cit. Pág. 128

Las causas políticas deben colocarse en reacción con el juicio negativo a que frecuentemente es inducida, a los contribuyentes, cuando conserva la utilidad de gasto público y por lo tanto el uso que hacen los gobernantes.

Las causas políticas de la evasión se manifiestan a través de aquellos motivos de insatisfacción que tienen el contribuyente con respecto a lo siguiente:

- 1.- A los principios políticos sociales, en que se funda el sistema tributario y en las cuales se originan las instituciones jurídicas que hacen efectivos sus instrumentos y sus fines.
- 2.- A las orientaciones políticas de gobierno para la selección política del gasto, con lo cual se vincula el problema de la productividad de las erogaciones y de las inversiones del ente que aplica el impuesto.
- 3.- A los efectos redistributivos del impuesto, como instrumento de una política de intervención fiscal en favor de sectores económicos distintos de aquellos sobre los cuales recae la carga tributaria;
- 4.- Al juicio sobre la equidad de la presión fiscal con relación al nivel de la producción, de los réditos y del ahorro;
- 5.- Los métodos de realización de la política impositiva, por la forma que revisten en la práctica las relaciones entre el fisco y el contribuyente y por la influencia que sobre tales relaciones ejerce el modo de actuar de los órganos de la administración pública.

En el aspecto político de un país, es imposible encontrar un impuesto que no cause malestar entre los ciudadanos, esta situación de malestar se agrava, cuando se utilizan

irracionalmente los recursos obtenidos dando lugar no sólo a una conducta evasiva, sino incluso a movimientos políticos que pueden hacer tambalear al gobierno en turno. La actuación de la administración frente a los contribuyentes debe realizarse con buen tacto, tino y sometimiento a las normas legales; ya que de ello depende una armonía y respeto mutuo, pues de lo contrario a la mala imagen de la administración frente al contribuyente sucederá inevitablemente la contumacia de éste frente a la imposición.

CAUSAS PSICOLOGICAS.

El estudio de la psicología del contribuyente es tan importante como el estudio de la contribución.

Un móvil psicológico negativo, consiste en la afrenta infringida al contribuyente honesto por los muchos casos de imputabilidad, relativos a los grandes evasores. La cuestión se vincula, como es obvio, con los sistemas de represión de las violaciones fiscales y, por lo tanto con las instituciones de orden jurídico.

La desaparición de la conciencia tributaria, la proliferación de las oficinas fiscales; la actitud asumida por el fisco por las agrupaciones personales (sindicatos, asociaciones); la agresividad de algunos economistas y financieros, la indiferencia de los moralistas y sociólogos; la actitud comprensiva de las autoridades eclesiásticas, la extremada benevolencia de los políticos, las sutiles distinciones de los juristas.

"La mentalidad fiscal es diferente en cada país. En Venezuela se considera que la personificación del impuesto radica en la realización de una verdadera justicia de la imposición; sin embargo en Japón se ha mostrado enemigo de la imposición directa, hasta en los Estados

modernos, el pago de la contribución sigue considerándose como un desagradable deber, que incluso el más honrado trata de sacudirse lo más posible de él."(48)

Otro factor psicológico de la evasión es el vinculado con el tipo de contribución, siendo evidente que el tributo más fácil perceptible de parte del contribuyente, serán los que habrán de excitar en mayor grado sus reacciones.

La inestabilidad del ordenamiento tributario, que a menudo va acompañado de un opresivo e irracional aumento de las contribuciones, constituye un elemento psicológico importante.

CAUSAS JURIDICAS.

Un confuso cúmulo de normas y de disposiciones que regulan tal vez de manera inestable y contradictoria constituye a menudo, la base de un deficiente conocimiento y de erróneas interpretaciones de la legislación fiscal, de donde derivan con la misma frecuencia los actos de evasión.

La legislación tributaria, compleja y desordenada, no siempre constituye un fácil instrumento de consulta; particularmente en la forma y en las circunstancias en las que actualmente presenta a las leyes fiscales.

El insuficiente conocimiento de la norma tributaria puede ser una causa de evasión. Las razones del escaso conocimiento por parte del contribuyente del precepto fiscal, dependen en

(48) Cit. por MINISTERIO DE HACIENDA, La Evasión Tributaria Venezuela 1970. Págs. 32 y 33

mayor o menor grado, de la forma en que está organizado y funciona el instrumento de la imposición es otra verdad evidente.

El espíritu de conciencia social no ha alcanzado todavía un nivel tal que induzca a los más, a cumplir totalmente y conciente responsabilidad sus deberes tributarios; por lo tanto, la carencia de este estímulo contribuye positivamente en vastas categorías de contribuyentes a que la obligación fiscal no sea entendida como un inevitable deber para con la colectividad de la cual cada uno es parte y en la que cada uno vive y actúa, sino más bien como un sacrificio inútil al que no corresponden apreciables ventajas personales en proporción a la carga contributiva; carga que en definitiva, para muchos es cosa de astutos eludirla, en todo o en parte.

El contribuyente es requerido por el ente público a proporcionar los medios económicos indispensables para la actividad financiera, según su capacidad contributiva, sin que pueda percibir, ni ser de otra manera un interés directo e inmediato en la erogación del gasto público, con respecto a los medios suministrados al erario con los tributos; por lo cual, el problema parece radicar en las diferencias de entre la visión individualista del sacrificio económico subjetivo y el juicio de conveniencia del contribuyente sobre el empleo en los gastos públicos.

CAUSAS SOCIALES.

Las causas tanto económicas como políticas, hacen que se produzca un quebramiento en la aptitud de solidaridad social que debe tener todo ciudadano de un Estado, en la aportación de su cuota para ayudar a responder a la satisfacción de importantes necesidades colectivas. La separación cada vez más grande entre sectores que lo tienen todo y sectores que carecen de lo elemental para subsistir, la no utilización de un sistema tributario que pretende o que intenta

corregir esas situaciones, resulta molesto el impuesto que es pagado por la clase humilde. Mientras que la clase poderosa goza de grandes medios para defraudar al fisco.

CAUSAS ACCIDENTALES

La marcha desfavorable de los cultivos sujetos a factores climáticos anormales, fenómenos naturales de carácter extraordinario, inundaciones y otras calamidades, las que en ocasiones van seguidas de crisis económicas, huelgas cierres de establecimientos y otras perturbaciones de orden social, existiendo otras circunstancias de carácter interno o externo, que cada una en su conjunto constituyen virtuales motivos de la evasión. Naturalmente que no siempre actúan las causas antes mencionadas en la misma medida.

Los principales efectos de la evasión son:

- 1.- El establecimiento de una desigualdad entre los contribuyentes.;
- 2.- El aumento de la carga impositiva, como consecuencia de la falta de fondos, dirigida al contribuyente que si cumple.;
- 3.- La afectación de los fondos destinados a otros sectores, siendo éstos utilizados, para el control fiscal y así tratar de reducir las evasiones; y
- 4.-La disminución de solidaridad social del individuo.

CAPITULO TRES

INFRACCION FISCAL

3.1 Concepto.

"En sentido genérico, la infracción fiscal es toda violación a las normas jurídicas fiscales que regulan a las contribuciones, esta violación incluye no sólo a las normas que se derivan de obligaciones sustantivas, sino también a las normas que se originan de las obligaciones formales, ya que no se podría distinguir un Derecho fiscal de infracciones sustantivas y otro de infracciones formales, ya que todas estas infracciones tienen la misma naturaleza, se tipifican y sancionan en un Derecho unitario."(49)

Cuando se trata de evasión en las contribuciones, ésta va a estar integrada por actos u omisiones, mediante los cuales el sujeto pasivo disminuye o evita, que el fisco reciba oportunamente toda la cantidad líquida, las cuales estarían destinadas para el presupuesto del año correspondiente.

La omisión de los actos ordenados y la ejecución de actos prohibidos, es lo que constituye una infracción fiscal, es decir no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

"La infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un organismo de la administración pública" (50)

(49) García Domínguez, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal, México. Cardenas Editor y Distribuidor. Pág 72
(50) *Ibid.* Pág 73

Para que ocurra una infracción fiscal es necesario la presencia de una obligación, ya sea sustantiva o formal, existiendo la obligación debe de haber un incumplimiento, el cuál debe ser antijurídico y culpable. La conducta realizada por el sujeto debe estar tipificada como infracción en el Código Fiscal de la Federación, y señalando la pena, la cuál siempre será pecuniaria.

La competencia de esa infracción fiscal, va a estar a cargo de la administración pública, aplicando ésta la pena señalada en la ley fiscal.

3.2. Conducta.

La infracción fiscal es una conducta ilícita, esto es, un comportamiento humano voluntario encaminado a la vulneración de un ordenamiento administrativo,

Los elementos de la conducta son:

- a) La manifestación de la voluntad
- b) Resultado; y
- c) Nexo causal entre uno y otro.

La manifestación de la voluntad puede ejecutarse por medio de:

"Acción: Esto es, que la Ley fiscal prohíbe la conducta, cuando el contribuyente realiza esa conducta prohibida se produce la alteración del orden jurídico y se configura la infracción fiscal." (51)

Omisión: Es cuando el sujeto no lleva a cabo la conducta ordenada por las normas administrativas.

La manifestación de la voluntad debe ser consciente y con un motivo determinado, exteriorizándose a través de movimientos corporales del sujeto

(51) Quintanilla Valtierra, Jesús. Derecho tributario Mexicano. México, 1988, Editorial Trillas. Pág. 317.

Al hablar, que la manifestación debe ser consciente y encaminada a un propósito, esto significa que la acción debe ser voluntaria, querer realizar el acto.

Este movimiento corporal, se manifiesta, con la acción del sujeto la cual como ya se mencionó debe ser consciente y espontánea, esta conducta tiene un resultado. La conducta debe estar constituida por actos externos, el hacer cuando no se debe, o el no hacer cuando es prohibido, en la infracción fiscal siempre las ideas del sujeto deben de exteriorizarse y producir un resultado material.

Efectivamente, debe de existir una exteriorización del propósito, ya que tan sólo con las ideas no puede hablarse de un ilícito fiscal.

Cuando se habla de un resultado, es cuando se presenta un cambio en el mundo exterior, ya que el sujeto ejecutó sus ideas.

Una característica del resultado, es el daño ocasionado por la infracción fiscal, el cual va a ser material ya que lesiona los intereses del Estado.

El Estado es el titular del derecho para exigir los créditos fiscales a cargo de los sujetos pasivos de las contribuciones, asumiendo en esta relación el papel de deudores. Se da por tanto un primer supuesto fundamental de la infracción fiscal, que es el que los sujetos pasivos de la relación tributaria, incumplan ya sea de manera parcial o total con su obligación sustantiva.

El incumplimiento de una obligación se traduce en una pérdida de los recursos monetarios para el ente público y por consiguiente, en una disminución de los medios con los cuales éste podría disponer para realizar los fines de utilidad. Encaminados estos fines a satisfacer las necesidades de la sociedad, la cual está integrada por los mismos contribuyentes.

Cuando se trata de incumplimiento a las obligaciones formales tales como, no inscribirse en padrones, no comunicar determinados datos a las oficinas recaudadores. Estas conductas, no

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

siempre acarrearán un incumplimiento a la obligación sustantiva, ya que el sujeto pasivo pudo haber cumplido con su obligación pecuniaria, pero cuando se llega a incumplir con las obligaciones formales, éstas serán el medio para incumplir con la obligación de pago.

Esto es, cuando un agente incumple una obligación sustancial, se produce un daño material al bien jurídico tutelado, en cambio cuando se incumple una obligación formal, se produce en consecuencia un peligro de recaudación de las contribuciones, constituyendo esto un cambio en el mundo exterior. Y por ello además de prohibir y penar el incumplimiento de la obligación de pago, íntegra y oportunamente, las normas administrativas prohíben y penan el sólo hecho de poner en peligro la recaudación de esas contribuciones.

Como ya se dijo anteriormente, cuando no se paga la contribución, no se cubrirá el gasto público destinado para la seguridad y bienestar de la sociedad. Estas infracciones producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes jurídicos tutelados por el derecho fiscal.

Nexo causal.

Es necesario la existencia de un nexo causal o relación de causalidad entre la conducta y el resultado, toda relación causal existe cuando de no darse el acto de voluntad deja de producirse el resultado; es decir, siempre que el acto de voluntad sea condición necesaria del resultado.

Para imputarle una conducta a un individuo, es necesario establecer un nexo causal entre los hechos, en que tal imputación ha de apoyarse antes de haber comprobado que efectivamente el puro hecho constituido por el movimiento corporal ha producido un resultado.

La comprobación de este nexo causal es el punto de arranque en el que se basan las pruebas de adecuación al tipo y de la culpabilidad, antes de que se pueda decidir sobre la responsabilidad del sujeto.

El nexo causal existe tanto en la conducta por omisión como por acción, ya que en ambos se da un resultado, independientemente si se realizó por un actuar o no actuar del sujeto.

La expresión acción esperada, va a ser la conducta que aún no se ha valorado como injusta, en cambio si prematuramente se califica la acción, ya se habrá anticipado un juicio comparativo del proceder humano y la norma que esto correspondería a la antijuridicidad.

La acción esperada es un concepto que pertenece a la conducta, y el concepto acción exigida, se vincula con la antijuridicidad.

La ausencia de la conducta se da cuando la acción u omisión que normalmente implicaría una infracción, no se produce ésta, ya que existen circunstancias que anulan la voluntad del sujeto constituyendo así uno de los factores negativos en la formación de la infracción fiscal.

Uno de los factores que se pueden presentarse en la ausencia de la conducta, es la violencia física, ya que está puede impedir a otro que actúe conforme a su voluntad.

Otro factor eliminatorio de la voluntad, es la fuerza mayor, tampoco se puede decir que se está manifestando la voluntad del sujeto; ni cuando el sujeto se encuentra inconsciente, bajo los efectos de sustancias tóxicas o por un estado mental involuntario.

En materia de infracciones fiscales pueden impedir la manifestación de la conducta:

- 1.-El sueño y el sonambulismo.
- 2.- La sugestión, la hipnosis y la narcosis; y
- 3.- La inconsciencia.

3.3. Tipicidad.

"La tipicidad implica que, existiendo una norma jurídica que define un ilícito, la conducta del infractor se encuadre en la descripción del delito. Si no hay coincidencia entre la conducta y el delito o ilícito descrito por la ley no se configurará la infracción" (52).

(52) Ibid. Pág. 320

El tipo es la descripción de una conducta que hace el legislador en las leyes fiscales, esto es, la tipicidad es la adecuación concreta de la conducta de un contribuyente, con la descripción del ilícito formulada por la ley fiscal.

La tipicidad es la coincidencia de una conducta con la hipótesis de la infracción consignada en la ley fiscal y el encuadramiento de ésta, con la descripción del hecho en la ley.

Confirmando lo anterior el tipo es la creación legislativa, la cual es la descripción que hace el Estado de una conducta en los preceptos fiscales.

La ley se limita a describir la conducta prohibida u ordenada, en cuyo caso más que descripción una infracción fiscal es la descripción del elemento objetivo del comportamiento, que no es sino una parte de la infracción fiscal.

La legalidad penal expresada por la fórmula *Nulla in culpa in lege, nulla pena sine lege*, que ha sido consagrada por nuestra constitución en el párrafo tercero del artículo 14.

Este principio es el mismo para el derecho fiscal, sin embargo, es necesario precisar que el tipo de la infracción fiscal sólo puede crearse en la ley formal y no en el reglamento; así lo previene el artículo 73 Fracción XXI de la Constitución, cuando establece que el Congreso tiene facultad para definir, los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

Esto quiere decir, que la administración pública no puede crear la tipicidad, y menos en el reglamento, solamente será creado por la ley.

La tipicidad tiene un enorme valor; en función a ello, el órgano administrativo no podrá sancionar sino cuando el hecho revista todos los elementos del tipo.

El tipo va a jugar un papel descriptivo y no valorativo y la función del verbo que sirve de núcleo a la figura rectora es la que va a delimitar la acción

Siendo que las obligaciones fiscales consisten en pagar, un hacer, un no hacer y un tolerar; y dado que la infracción fiscal es el incumplimiento de una obligación fiscal, el verbo que constituye el núcleo del tipo será el mismo que se usa para describir la obligación, pero precedido de una negación. Si la obligación es de pagar la infracción será de no pagar o eludir el pago; si la obligación es de no tener en las fábricas instalaciones diversas de las autorizadas por el fisco; la infracción será de tener.

Como ya se dijo el tipo legal concreta o indica lo antijurídico respecto de una conducta específica, separando una parte del bloque de lo injusto, delimitándola con el fin de que quede perfectamente encerrado en fronteras lo que por su injusto se castiga.

"De tal manera que en materia de sanciones administrativas deba regir el principio general, de que no hay pena sin ley, así como las penas no puede ser aplicadas por mayoría de razón ."(53).

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

La ausencia de tipo implica que una conducta no ha sido considerada como antijurídica por el legislador.

Por lo anterior las causas atípicas son:

- a) Ausencia de la capacidad del sujeto activo exigida por la ley;
- b) Que no se den las referencias espaciales o temporales requeridas en el tipo;
- c) La falta de condición del objeto;
- d) No realizarse el hecho por los medios conisivos especificados en la ley.

(53) García Domínguez, Miguel Ángel. Op. cit. Pág. 132

Para que exista un ilícito criminal, es suficiente que exista una obligación implícita en la figura típica respectiva; no es necesario que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación. Por ejemplo, habrá homicidio o robo aún cuando no haya norma que explícitamente imponga la obligación de no matar o no robar.

Sin embargo, para que exista una infracción fiscal no es suficiente el incumplimiento de la obligación fiscal, sino es necesario que ese hecho esté tipificado como infracción por la legislación y que éste amerite una pena pecuniaria, porque en caso contrario, deberá entenderse que la legislación no considera el hecho como ilícito.

3.4 Antijuridicidad.

Al valorar los preceptos, que establecen las obligaciones fiscales sustantivas o formales crean lo antijurídico, ya que las normas de derecho determinan aquello que está conforme al orden jurídico y aquello que lo contradice

Se señala que la antijuridicidad, además de ser una conducta que contradice objetivamente a las normas jurídicas, es también una lesión a las normas jurídicas de valoración.

Al hablar del concepto de infracción, se señaló, que es una conducta ilícita y antijurídica, esto es, contraria a derecho.

Pero al hablar del concepto de antijuridicidad, no se puede decir que existe un concepto para la antijuridicidad penal y otro para la antijuridicidad fiscal, existe un sólo concepto de antijuridicidad y éste va a ser el mismo por ambas ramas, ya que en ambas la diferencia se da al llegar a las consecuencias.

La ley proporcionará un diferente juicio de valor, cuando el incumplimiento a las obligaciones fiscales es grave, le corresponderá una sanción del mismo tipo, por estimar que los bienes o derechos garantizados son más dignos de protección por ser de más importancia para la vida en común.

La diferencia existente entre el tipo y la antijuridicidad, es que el tipo describe la conducta ilícita, mientras que la antijuridicidad valora esa conducta, la tipicidad es la forma, la antijuridicidad es el contenido de esa forma, sin embargo no toda acción jurídica es punible ya que es indispensable que la ley fiscal la tipifique como infracción.

3.5. Imputabilidad.

Esta va consistir en que la infracción fiscal sea atribuible físicamente a una persona determinada, esta atribución depende de una condición psicológica, pero dicha infracción para ser atribuible a una persona necesita proceder de su ser interno.

Esto es, la atribuidad de una infracción fiscal es posible cuando el acto u omisión, que la causa, proviene de una causación psíquica, que afirma el acto como propio de su causante como producto de su ser interno. Es por ello que puede decirse que son atribuibles los actos típicos y antijurídicos, efectuados por los enfermos mentales o por aquellos cuya consciencia sea perturbada o por menores de edad. En estos supuestos el acto es atribuible a sus agentes, pero el acto es inimputable al agente.

Por el contrario no van a ser atribuibles a una persona aquellos actos que se causan por caso fortuito o por fuerza mayor, o bien, cuando se está hipnotizado o sean productos de sus actos reflejos.

Para que un sujeto conozca la ilicitud de sus actos y quiera realizarlos, debe tener la capacidad y el querer, esto es lo que constituye la culpabilidad; la aptitud intelectual y volitiva constituye el presupuesto necesario de la culpabilidad. Por eso la imputabilidad ante el derecho fiscal debe ser considerado como soporte de la culpabilidad y no uno de sus elementos.

Será imputable todo aquel sujeto que esté apto o idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias para poder desarrollar su conducta socialmente. Esta imputabilidad no es

un elemento de la culpabilidad, como ya se dijo, sino que constituye un presupuesto subjetivo de ésta, por eso la imputabilidad no se da dentro de la culpabilidad, no queda fuera y antes de la culpabilidad puede haber imputabilidad sin culpabilidad, pero no ésta sin la imputabilidad.

La imputabilidad es un conjunto de condiciones mínimas de desarrollo, madurez y equilibrio psicológico, que implica capacidad para responder de una conducta ilícita, es por ello que será imputable todo aquel sujeto que sea apto o idóneo para observar una conducta, que responda a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias para desarrollar socialmente una conducta.

"La imputabilidad es el sustrato de la culpabilidad, en cuanto se requiere que la acción sea referible a un sujeto capaz de entender y querer" (54)

"La imputabilidad debe existir en el momento en que se realiza la conducta que configure la infracción fiscal, pero si el individuo voluntaria y dolosamente, se coloca en estado de anomalía antes de incurrir en la conducta ilícita, el mismo individuo es responsable del resultado". (55)

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad; producen inimputabilidad todas aquellas circunstancias capaces de anular o neutralizar la madurez o la salud mental, con la que se impide el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad y consecuentemente no permiten conocer y valorar el deber de respetar la norma ni inhibir los impulsos ilícitos.

(54) Garza, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág. 914

(55) Quintanilla Valtierra, Jesús. Op. cit. Pág. 323

Las causas de inimputabilidad son:

- a) El Estado de inconsciencia
- b) El miedo grave
- c) La minoría de edad.

El estado de inconsciencia de los actos, puede ser ocasionado por el empleo accidental o involuntario de sustancias tóxicas, embriagantes o enervantes, o por un carácter patológico que se crea en la imaginación, éste puede producir la inconsciencia afectando severamente la capacidad para querer y entender.

3.6. Culpabilidad.

Como sucede con la antijuridicidad que no se da un concepto para la antijuridicidad penal y otro para la antijuridicidad fiscal, lo mismo ocurre con la culpabilidad, ya que existe un sólo género de culpabilidad y una única especie de dolo así como de culpa en todo el derecho.

Un aspecto negativo de la culpabilidad, sería el castigo de una infracción fiscal a un sujeto sin culpa, lo cual implicaría castigar a un inocente, ya que la inocencia es un aspecto negativo de la culpabilidad; se puede ser más o menos culpable, pero se es inocente o no se es inocente con disyuntiva implacable.

La culpabilidad se funda en el reproche, basado a su vez en el acto psicológico, en los motivos y en la personalidad, es pues, un juicio referido al hecho psicológico.

"A mayor o menor deber, a mayor o menor exigibilidad, corresponde culpabilidad mayor o menor, y por eso más o menos pena; si ésta se modifica, se agrava o se atenúa, por la ley o por el órgano administrativo, es porque la culpabilidad aumenta o disminuye" (56).

(56) García Domínguez, Miguel Ángel. Op. cit. Pág 206.

La antijuridicidad debe preceder a la culpabilidad, si lo culpable es reprochable, se debe a que la acción u omisión concretamente cometida es contra el derecho.

Para enjuiciar si un acto concreto es culpable, por no haberse ajustado al deber que se le impone al hombre en el ordenamiento jurídico, únicamente la exigibilidad será la base para la atribución de la culpabilidad.

La exigibilidad existe y en consecuencia el reproche en el que la culpabilidad se plasma, cuando el agente pudo y por lo tanto debió obrar de otra manera.

Existe un juicio de culpabilidad el cual ha de referirse, en primer plano, a la intención o negligencia del autor. Se califica la culpabilidad como juicio de referencia porque el juicio de culpabilidad se refiere a una determinada situación de hecho. Esa referencia, no agota su naturaleza pues sólo en virtud de su valoración se caracteriza la situación de hecho como culpabilidad. Es el juicio de culpabilidad lo que eleva el mero hecho psicológico a dolo o culpa reprochable.

La motivación determina, con su normalidad o anormalidad el límite de lo culpable, dando nacimiento, si es anormal a las causas de inculpabilidad, como cuando se obra por miedo o amenaza, o cuando se encubre a un pariente próximo, o cuando interfiere la no exigibilidad de otra conducta, como causa general de inculpabilidad no expresamente formulada por la ley.

La calidad de los motivos actúa como criterio importante en la determinación del quantum de la pena y cuando el motivo sea de tal naturaleza que se demuestre en el acto que se ejecutó por el agente no tiene tendencia al incumplimiento de sus obligaciones fiscales, puede excepcionalmente, cuando no se opongan los factores, decidir que no procede la aplicación de ninguna pena, porque sería superflua.

No cabe duda que para determinar si el hombre que ejecutó un determinado acto responde una normal motivación u opera por motivaciones anormales que a ese hombre común le forzarían también en el caso que se juzga, ha de examinarse la personalidad del sujeto que cometió la infracción de que se trata.

Si un individuo, cuya vida transcurrió hasta un cierto instante, como modelo de cumplimiento a sus obligaciones fiscales cede a la tentación de no pagar un impuesto, no se puede decir que la conducta no sea suya, pero sí apreciarse como paréntesis aislado en su vida, divorciadas de su personalidad y por lo tanto su culpabilidad será menor, de quien ha defraudado al fisco de manera permanente.

El dolo y la culpa constituyen las únicas especies de la culpabilidad y el vínculo común que liga el dolo y la culpa y nos da el concepto genérico de la culpabilidad, es la exigibilidad de obrar conforme al deber de rescatar la norma, porque ese deber será posible de acatar, y la exigibilidad de lo que se debe y se puede hacer u omitir es la esencia de la culpabilidad.

El dolo, es querer o consentir el resultado, es obvio que éste tiene que haber sido previsto, representado; es decir, conocido como acontecimiento futuro que debe o puede sobrevenir. Se necesita la prevención de los hechos futuros que constituyen el resultado de los hechos que aparecen en la relación de causalidad con el acto del agente.

El conocimiento de lo injusto es necesario para el dolo en su parte central, pues si el dolo es el reproche personal contra el autor en cuya acción consciente ha de basarse, el infractor debe ante todo, conocer que obra antijurídicamente.

El dolo consiste en querer el resultado y esto no es posible sin la representación previa del efecto, el dolo es la comisión del hecho con conocimiento y voluntad, el dolo es la voluntad dirigida a realizar el hecho típico que el sujeto ha representado, pero la voluntad no puede ser tal, si previamente no es consciente.

La voluntad del resultado antijurídico, es lo que caracteriza al dolo, y esta voluntad debe estar dirigida a ese objetivo doloso, es por ello una intención ilícita, el dolo va a ser una determinación de la voluntad hacia un fin injusto.

"En las infracciones a las obligaciones tributarias sustantivas el dolo consiste en la intención de no efectuar el pago de las contribuciones, o en pagar una cantidad menor a la debida. A diferencia del dolo genérico que se presume, el dolo específico debe probarse y corre a cargo de la autoridad sancionadora"(57)

El Código Fiscal de la Federación de 1981, menciona en el artículo 75; que puede presumirse el dolo específico al no pagar o evadir el pago del impuesto, cuando se está en los agravantes.

LA CULPA.

"En sentido más amplio y general es la producción de un resultado típicamente antijurídico que puede y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente causa un efecto dañoso" (58)

La culpa es el reproche a una conducta, contraria al deber, ya que se trata de una violación a la obligación jurídica de evitar el resultado involuntario, es un tipo psicológico que fundamenta el reproche por la conducta contraria al deber. Las infracciones culposas consisten en la necesidad de impedir que se de nacimiento a los resultados lesivos, induciendo a la voluntad de abstenerse en ejecutar hechos ilícitos, estimulando el poder de atención necesaria para impedir lesiones de derecho.

(57) Garza, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág. 929

(58) García Domínguez, Miguel Ángel. Op. cit. Pág. 249.

"La culpa es la producción de un resultado típicamente antijurídico, o a la omisión de la acción esperada por falta del deber de atención y previsión, no sólo cuando ha faltado del autor la representación del resultado que sobrevendrá, o de la consecuencia del no hacer, sino cuando la esperanza de que no sobrevenga ha sido fundamento decisivo de las actividades del autor, o de sus omisiones, que se producen sin querer el resultado antijurídico, o lo injusto de la inacción y sin ratificarlo"(59)

Para que la culpa exista, se exige que el hecho no haya sido practicado con todo el cuidado debido, pues si el autor lo hubiese ejecutado con la debida diligencia y el mal se hubiese producido por mero accidente, sin culpa ni intención de causarlo, nos hallaríamos en el caso fortuito que exime la responsabilidad.

El infractor culposo menosprecia el deber del cuidado y de respeto a los bienes jurídicos o intereses fiscales. El menosprecio o descuido es la contrapartida del cuidado o diligencia que se debe.

La imprudencia supone obrar, sin el debido cuidado y que, por ello pueden causar efectos dañosos. La negligencia es no tomar las debidas precauciones, sea en actos excepcionales o bien en los de la vida cotidiana. Para cometer una impericia, se requiere de conocimientos especializados, ya sea en un arte u oficio.

En la imprudencia, existe la negligencia; el imprudente es también descuidado de la prudencia debida.

Existe culpa inconsciente, cuando ha faltado al autor la representación del resultado que sobrevenga o la consecuencia del hacer; en cambio hay culpa consciente cuando la esperanza de que no sobrevenga el resultado ha sido fundamento decisivo de las actividades del autor, o de

(59)Ibid. Pág.254

sus omisiones, que producen sin querer el resultado antijurídico, o lo injusto de la inacción y sin ratificarlo.

La culpa, debe ser probada por el infractor, por el sólo efecto de destruir la presunción de dolo con la finalidad de justificar su acción, ya sea que se le imponga una sanción menor de la que le hubiera correspondido si la infracción fiscal hubiera sido dolosa.

El caso fortuito y la fuerza mayor, consagradas en el artículo 73 pfo. I del Código Fiscal de la Federación y párrafo II; los deja fuera del límite de la culpabilidad.

3.7. Clasificación

Las infracciones se pueden clasificar en los siguientes grupos:

1.-Infracciones de omisión y de comisión: Las primeras, son aquellas que originan por la violación a una disposición fiscal sin el ánimo de causar un perjuicio económico al fisco, no existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones: Vg.. la no presentación de la declaración anual por parte de un contribuyente; Las infracciones de comisión, son aquellas que se cometen con pleno conocimiento y deliberado propósito del infractor de causar un perjuicio a los intereses del fisco: Vg.. alterar la contabilidad.

2.- Infracciones instantáneas y continuas: las instantáneas, son las que se realizan o agotan en el momento en que se cometen: Vg.. el patrón que no retiene el Impuesto sobre la Renta a cargo de sus trabajadores, dentro del plazo que la ley señala; Las infracciones continuas, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular deja de cometer los actos violatorios, son las que se realizan día tras día. Vg.: llevar una contabilidad alterada .

3.-Infracciones simples y complejas: Las simples son las que en un sólo acto u omisión se viola un sólo precepto: Vg.: la no presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor

Agregado. Las infracciones complejas son las con un sólo acto u omisión se violan varios preceptos y por cada infracción se fija una sanción: Vg.: la no presentación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta por una sociedad mercantil, que a su vez origina la no presentación de la declaración de Impuesto sobre Dividendos.

4.- Infracciones leves e infracciones graves: Las leves, son las que no traen consigo la evasión del crédito fiscal: Vg.: la falta de aviso oportuno del domicilio fiscal; Las graves, son las que si traen consigo la evasión de las contribuciones. Vg. la alteración de los libros de contabilidad.

5.-Infracciones administrativas e infracciones penales: Las infracciones administrativas, son las que las califica la autoridad administrativa o hacendaria: Vg.: la infracción por alterar precios oficiales: Las infracciones penales, son las calificadas por una autoridad judicial: Vg.: la infracción en que incurre un perito al no presentarse a aceptar su cargo en un juicio de amparo.

Las infracciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación son:

- a) Las infracciones a causa de fuerza mayor o caso fortuito, y por el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y se imponen las multas señaladas en el artículo 73 .
- b) Las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, señalada en el artículo 79 .
- c) Las infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, de presentar declaraciones, solicitudes, así como expedir constancias incompletas, consagrado en el artículo 83 .
- d) Las infracciones relacionadas con la obligación de llevar acabo una contabilidad, que sean descubiertas por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, consagrada en el artículo 83 .
- e) Las infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, consagrada en el artículo 85.

- f) Las infracciones en que puedan incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones, consagrada en el artículo 87.
- g) Las infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, consagrada en el artículo 89 .
- h) Las infracciones a las disposiciones fiscales no previstas en forma específica, consagrada en el artículo 91.

Al incurrir en algunas de las infracciones anteriores, se hará acreedor a las multas correspondientes, independientemente de que se exija el pago de las contribuciones así como accesorios, y las penas que se señale cuando se incurre en responsabilidad penal.

3.8. Sanciones

Para que una conducta sea considerada como infracción fiscal, se requiere que el orden jurídico la tipifique como tal y señale una pena

La punibilidad de las conductas típicas, antijurídicas y culpables es una característica de la infracción fiscal; en cambio la pena concreta, individualizada en cada infracción fiscal, es una consecuencia de una conducta concreta.

" Una clasificación de las sanciones tributarias nos conduciría a distinguir tres grupos: 1o Aquellas que consisten en obligar al deudor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido: procedimientos de ejecución, multas, medidas de apremio, y el uso de la fuerza pública; 2o, Imponen al deudor, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado el fisco en su patrimonio; y por último: Imponer al infractor, la pena de la privación de la libertad, multa,, decomiso, pérdida de licencia o recargos, etc." (60)

Otra clasificación a las sanciones es aquella que señala sólo dos tipos; las sanciones administrativas y penales, las primeras son las impuestas por la autoridad administrativa y fiscal;

(60) Garza, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág 940

las segundas por autoridades judiciales, las primeras no son privativas de la libertad, en cambio las segundas si.

Existe otra, clasificación de sanciones que es cuando se habla de sanciones principales, accesorias y subsidiarias; las principales son aquellas que se imponen como castigo por la violación de la norma infringida, las sanciones accesorias son aquellas que recaen sobre los objetos y medios materiales, y las subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no pueda ser cumplida. Por ejemplo: en las sanciones principales, son la multa, y las accesorias, el decomiso en el delito de contrabando, y en sanciones subsidiarias, el arresto, resultado de la conversión de una multa que no se paga por insolvencia del infractor.

Se da otra clasificación la cuál es de acuerdo a su naturaleza jurídica, las sanciones son:

- a) Represivas y son aquellas que infringen una pérdida de sus bienes jurídicos al infractor y cuando se trata de bienes de privación es una cuantía mayor al valor de los daños causados por la infracción, por ejemplo, una multa y la prisión
- b) Reparatorias: son las que se limitan a indemnizar al sujeto pasivo de la infracción en México son los recargos.
- c) Mixtas: son las que además de ser represivas tienden a resarcir al fisco por las evasiones no descubiertas y las no pagadas por insolvencia, el ejemplo: serian las multas muy elevadas.

De acuerdo a la naturaleza de los bienes que privan se da una clasificación:

- 1.- Las penas privativas de la libertad, constituyen la excepción, las autoridades casi no la usan, aún cuando estén plasmadas en los Códigos.
- 2.- Las económicas, es la pérdida de parte del patrimonio, del sujeto activo de la infracción fiscal; éstas se dividen en principales y accesorias, las primeras son las multas y las segundas los recargos y los decomisos.
- 3.- Los que consisten en privación de derechos, o separación de los cargos públicos

La facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así el de verificar el incumplimiento o cumplimiento de dichas obligaciones, se extingue por el transcurso de cinco años, no sujeto a interrupción, ni suspensión, es la llamada caducidad art. 67 del Código Fiscal de la Federación. La caducidad sólo afecta al sujeto activo quien por el transcurso del tiempo (cinco años) pierde su derecho de determinar contribuciones omitidas.

El art. 146 del Código Fiscal de la Federación; establece que los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, y dentro de los créditos fiscales están comprendidas los accesorios de las contribuciones.

De acuerdo con el Código Penal para el D.F. en sus artículos 104,105 y 110. Las sanciones si son pecuniarias prescriben en un año y las demás en un término igual al que debía durar y una cuarta parte más; la prescripción de las sanciones corporales sólo se interrumpe con la aprehensión del reo y las pecuniarias por el embargo de los bienes.

El Código Fiscal de la Federación señala las siguientes sanciones:

1.- El apercibimiento.- Es la orden o amenaza de la autoridad para que una persona no vuelva a realizar una infracción que le ha sido descubierto con anterioridad, va a ser una advertencia a cerca de las consecuencias de la infracción. Pero si esta persona vuelve a violar la ley se le impondrá una sanción y los antecedentes que sirvieron para hacer la advertencia podrán utilizarse en las infracciones subsiguientes"(61)

2.- Recargos.- Si el causante no cumple pagando a tiempo su adeudo se le impondrá indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Los recargos no son otra cosa que una especie de interés moratorio que los causantes deben cubrir

(61) Kaye Dionisio, Derecho Procesal Fiscal Pág. 68

al fisco por concepto de indemnización por la falta en del cumplimiento oportuno de su obligación principal.

En el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación señala:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta el mismo en que se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando el monto de las contribuciones actualizadas por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante la Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Los recargos se causarán hasta por diez años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.

Cuando el pago hubiese sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sean presentados en el tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediere.

Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, por la parte diferida.

En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con los dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes."

Para determinar el monto de actualización de las contribuciones, se obtendrá por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de los precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.(artículo 17-A 1er párrafo)

El correr de los recargos tiene un limite ya que si la autoridad hacendaria descubre la falta de pago de la obligación principal, estando está en ejercicio de sus facultades de fiscalización, los recargos se causarán hasta por 10 años a partir de la fecha de exigibilidad.

En efecto, el contribuyente que omita cubrir los tributos que le correspondan y que no subsana su omisión hasta que es descubierto y requerido por las autoridades fiscales competentes, sus recargos no corren por tiempo indefinido.

Como anteriormente quedo establecido, los recargos son una especie de intereses moratorios que tienen por objeto resarcir al fisco de la perdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo, cuando las contribuciones no son pagadas en el tiempo establecido en la ley.

Por lo tanto, la finalidad del cobro de los recargos es proteger la recaudación de los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos de los cambios de precios, y de las variantes económicas que tiende a reducir el poder adquisitivo de la moneda, es por ello que la tasa de recargos tiene que ser fijada periódicamente para adecuarlas a las necesidades de la misma sociedad.

Si las autoridades fiscales pretenden exigir el pago de recargos con motivo del pago extemporáneo de multas, se observará lo dispuesto en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

3.- Gastos de ejecución - Llamados también honorarios de cobranza, las contribuciones son obligaciones que llevan aparejada una ejecución automática, es decir, que pueden hacerse efectivas, por el acreedor sin recurrir al poder judicial, esto es, que ya una vez vencido el plazo del contribuyente de sus obligaciones, el fisco como acreedor lo va a requerir de pago, pero si

ni así, el contribuyente cumple el fisco, embargara sus bienes y los remata, (procedimiento economico-coactivo).

En el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación se señala lo siguiente:

"Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I.- Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

II.- Por el embargo, incluyendo los señalados en los artículo 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III.- Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a N\$65.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a las que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder de N\$ 11, 621.00. Las cantidades a que se refiere este párrafo y el anterior, se actualizarán en los términos del artículo 17-A de este Código...."

El anterior procedimiento consiste en el embargo y remate de los bienes del contribuyente, cubriendo así el adeudo al fisco.

Los gastos de ejecución es un reembolso que hace el contribuyente al fisco, por motivo de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución y que representa una sanción a las leyes fiscales.

Para el cobro de ésta se debe de observar las siguientes reglas:

I.- De acuerdo a lo establecido por el art. 194 y 20 de este Código, ya que la ejecución presupone la exigibilidad del tributo.

II.- Debe de existir primero la iniciación del procedimiento, esto es, el requerimiento de pago.

III.- Estos gastos de ejecución van a estar constituidos por:

- a) Los honorarios a los ejecutores, de los depositarios y los peritos
- b) Los gastos de impresión y publicación de convocatorias;
- c) Los de transporte del personal ejecutor y de los bienes muebles embargados;
- d) Los demás que, con el carácter de extraordinarios, erogaron las oficinas ejecutoras por el procedimiento.

IV.- De acuerdo con lo estipulado por el art. 148 de este Código, en caso de remate el cobro de los gastos de ejecución, por tratarse de un mero reembolso, es preferente al de cualquier otra prestación tributaria.

La Multa.- "Es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los interés moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción"(62)

La multa tienen por finalidad disciplinar al infractor, con sanciones las cuales serán únicamente de manera económica y se aplicarán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas así como sus accesorios y las penas en que pudiera incurrir el infractor las cuales las aplicará la autoridad judicial.

La multa tiene dos finalidades una la de ser sanción para los contribuyentes que incumple su obligación tributaria y otra la de ser una facultad coactiva que tiene el fisco, para asegurar el cumplimiento, la autoridad en su actuación hacia el contribuyente debe de cumplir siempre con

(62) Garza, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág. 953

el principio de legalidad sujetandose a las siguientes reglas:

Primera.- Los requisitos constitucionales consagrados en los artículos 16 y 22 de la ley fundamental y en el artículo 75 1er. párrafo de Código de la Fiscal de la Federación.

I.- La imposición de la multa debe estar fundada, es decir, que se exprese el precepto jurídico aplicable.

II.- Se debe de estar motivada, es esto es, el señalamiento de las circunstancias que hayan tenido para la imposición de la multa y el acto del sujeto sea tipificado como infracción.

III.- En apreciación por parte de la autoridad administrativa al imponer la multa, debe de tener en cuenta la gravedad de la infracción, el perjuicio ocasionado a la sociedad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto activo de la infracción.

IV.- Cuando las multas se establezcan con una sanción de un mínimo y un máximo, y al ser fijado un monto se debe de señalar las circunstancias que se tomaron en cuenta para fijar ese monto.(artículo 70 último párrafo del Código Fiscal de la Federación)

Segunda.- La multa va a variar de acuerdo a las circunstancias atenuantes o agravantes de la infracción, consagrada en los artículos 73 y 75 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 71 del mismo Código, considera que para ser sujeto de una multa, la conducta del contribuyente debe estar tipificada en la ley como infracción, cuando se señala que son varios los responsables cada uno deberá pagar el importe total de la multa que se imponga.

El artículo 73 del mismo Código, señala que cuando las obligaciones sean cumplidas espontáneamente, o se hayan ocasionado la infracción por fuerza mayor o caso fortuito no se impondrá multa

Cuando se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponde a los funcionarios y empleados públicos, los accesorios estarán a cargo exclusivamente de ellos y los

contribuyentes sólo pagarán las contribuciones omitidas. Pero si el error fuese por proporcionar datos falsos entonces los contribuyentes también pagarán los accesorios.

Cuando exista una acumulación de sanciones y que tiende a producir efectos nocivos en el patrimonio del contribuyente, se aplicará solamente la multa que sea mayor, consagrado en el artículo 75 fracción V, de este Código:

Cuarta.- Se dan las bases de las facultades discrecionales, de las autoridades para fijar las multas a los infractores y son:

1.- En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se le notifique al infractor la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto. Esta reducción no opera en materia aduanal.

2.- Tratándose de infracciones que se descubran, se aplicarán las siguientes multas:

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

b) El 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

Conforme al artículo 77 del mismo Código, las multas se aumentarán o disminuirán, conforme a las siguientes bases de acuerdo con lo señalado por el artículo 77 del Código Fiscal de la Federación:

1.- Se aumentarán:

a) En un 20% del monto, de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o la infracción sea continua;

b) En un 60% del monto, de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido como es hacer uso de documentos falsos, utilizar sin tener derecho a ello documentos expedidos a nombre de un tercero para efectos fiscales, etc.

c) En un 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas de terceros y no enteradas al fisco.

2.-Se disminuirán:

a) En un 25% del monto de las contribuciones omitidas, si el infractor 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%, el 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 cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa."

5.- Clausura: "Va a ser el cierre o suspensión temporal o definitiva de las operaciones de una empresa o una persona que no ha cumplido con sus obligaciones, para evitar que siga defraudando al fisco y presionarlos para que cumplan con sus obligaciones"(63)

La colocación de sellos en una negociación clausurada no constituye un estado jurídico, es únicamente un medio para efectuar el aseguramiento decretado. Cuando se decreta la clausura por falta de pago de un impuesto tiene carácter de sanción, que sólo puede aplicarse con apego estricto a la ley.

Clausura preventiva o temporal, puede ser utilizada por el legislador, según lo desee, como una medida de apremio o como sanción y la clausura definitiva, su de finalidad es represiva y afflictiva, va a ser siempre una sanción.

La finalidad de cierre temporal o definitivo de una empresa, es la de obligarla a cumplir con sus obligaciones.

(63) Kaye, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Pág. 69

6.- Decomiso: " Es la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona como castigo para la realización de un hecho ilícito" (64)

En la Ley Aduanera, nos encontramos con que si las mercancías objeto del contrabando son de tráfico prohibido, quedarán en propiedad fiscal, y podrán ser entregadas a otra dependencia federal o donados a establecimientos de asistencia.

En el decomiso en materia fiscal: Es un castigo a una infracción cometido por personas que tienen en su poder bienes que les están prohibido tener o que han obtenido por medios ilícitos, el decomiso es la pérdida del derecho de propiedad, de objetos que perjudican a la salud, la economía, la industria, etc. o bien que se han obtenido por medios ilícitos que perjudican al fisco.

El decomiso en la legislación administrativa es considerada como sanción o pena que priva a una persona de bienes muebles sin indemnización por la infracción administrativa cometida.

El decomiso como sanción debe estar expresamente consignado en la ley, y su aplicación por la autoridad administrativa debe hacerse manteniendo las garantías de legalidad y audiencia.

7.- Intervención administrativa de la empresa. : Puede ser con cargo a la caja o intervención a la administración de la empresa.

De acuerdo con el artículo 164 del Código Fiscal de la Federación que determina: "Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

En la intervención de negociaciones será aplicable, en lo conducente, las secciones de este capítulo".

(64) GARZA, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág. 960

El artículo 165 del mismo Código, en su primer párrafo señala: "El interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, deberá retirar de la negociación intervenida el 10 % de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

8.- Configuración del delito: El Código Penal en el artículo 7 define el delito y dice: El delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales.

El delito fiscal es la acción o omisión sancionada por las leyes fiscales

Para configurarse el delito fiscal se deben de cumplir los siguientes elementos:

- 1.- Acción u omisión exteriorizada;
- 2.- Voluntad intencional o imprudencial; y
- 3.- Tipificación de una sanción.

Los requisitos para el ejercicio de la acción penal en contra de los delitos fiscales se encuentran señalados en el Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice que para proceder penalmente por estos delitos es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

1.- Formule querrela tratándose de:

- delitos de contrabando;
- delitos de defraudación fiscal ;
- sanción relacionada con el Registro Federal de Contribuyentes ;
- delitos relacionados con la contabilidad y presentación de declaraciones ;
- delitos de abuso de confianza por depositarios o interventores;

- delitos de alteración o destrucción de sellos oficiales ;
- delito de abuso de autoridad ;
- delito de robo en recinto fiscal .

II. Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en el delito de contrabando y en el de robo en recinto fiscal.

III.- Que formule la declaratoria correspondiente, en los caso de contrabando de mercancías por los que no deban pagarse impuestos y requiera de permiso de la autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal

En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

El artículo 95 señala quienes son los responsables en los delitos fiscales:

- I.- Concierten la realización del delito.
- II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII.- Auxilien a otro después de sus ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

CAPITULO CUATRO

DELITOS FISCALES

Para el desarrollo del presente capítulo, se estudiarán dos tipos de delitos fiscales: el contrabando y la defraudación fiscal.

Para iniciar el análisis de estos delitos se darán diversos conceptos de distintos autores y por último el concepto que proporciona el Código Fiscal de la Federación. Posteriormente se estudiara los conceptos de: tipicidad, antijuridicidad, circunstancias excluyentes del delito , responsabilidad, tentativa y la pena. Pero además de dar los conceptos se aplicará cada una de estas figuras al delito en particular.

4.1. DELITO DE CONTRABANDO

4.1.1. Concepto. "Para Mascareñas contrabando proviene del latín *Contra-bannum*, en el cual *Ban*, dentro del antiguo derecho público significaba la orden notificada o promulgada oficialmente, por lo tanto lo que vaya en contra de esta orden o bando, será contrabando".(65).

"La enciclopedia jurídica omeba afirma, que la palabra contrabando, de origen español, tiene su antecedente en la expresión *Bannum*, voz latina en la que se designa una ley cualquiera, dictada con el fin de ordenar o impedir hechos individualizados a los habitantes de una nación. Es por ello que la palabra contrabando, paso a significar, cualquier acción o comportamiento contrario a una ley, más tarde la palabra se vinculo a la violación de leyes de carácter fiscal"(66)

(65) Cit. por. Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero*, México. Editorial Porrúa S.A. 1993 Pág. 408.

(66) Id.

Como se observa en los conceptos anteriores el contrabando era considerado como el ir en contra de lo ordenado o bien un comportamiento en contra de la ley, pero aún estos conceptos no tomaban en cuenta el tráfico de mercancías, y la evasión al pago de las contribuciones, ya sea por exportación o importación, no obstante estas conductas no dejan de ir en contra de lo ordenado por una ley.

Para Carlos Anabalón Ramírez. "El contrabando va a ser el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasa y demás gravámenes que pudieran corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la aduana con arreglo a las ordenanzas o reglamentos" (67)

Gonzalo Fernández de León define al contrabando diciendo que " el fraude cometido en detrimento del Estado, eludiendo las leyes fiscales que gravan la exportación, importación y tráfico de mercancías sujetas al pago de los impuestos aduaneros."(68).

El autor del concepto anterior ya toma en consideración el tráfico de mercancías ya sea por importación o exportación, y estas actividades estarán sujetas al pago de los impuestos señalados por las leyes fiscales

El artículo 102 del Modelo del Código Tributario para América Latina establece que va a constituir el contrabando todo acto u omisión en la entrada o salida de mercancías que eludiendo la intervención de funcionarios aduaneros o induciéndolos a error, viole las leyes establecidas por razones de orden público o perjudique la percepción de los tributos que deban recaudarse en ocasión de la operación.

(67) *Ibid.* Pág 409

(68) *id.*

Para el Código Fiscal de la Federación en su artículo 102: "Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deabn cubrirse.

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

III. De la importación o exportación prohibida.

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

No se formulará la declratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de cincuenta veces el salario o del diez por ciento de los impuestos causados. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad."

El concepto que da el Código Fiscal de la Federación, es más completo que el de los autores consultados, ya que no sólo hace mención a la introducción de mercancías al país o extracción de éstas, y de la evasión que generan éstas. Sino que además habla de cuando es necesario un permiso de la autoridad competente, aquí al referirse a la autoridad competente está podría ser una autoridad sanitaria para proteger a la flora y fauna del país.

También comete el delito de contrabando quien extraiga o interne al país mercancías de tráfico prohibido; esto es cuando un sujeto exporta piezas arqueológicas. Y por último si una mercancía es internada al país y ésta se queda en aduana y sin embargo es extraída de los recintos fiscales sin ser entregada de manera oficial por las autoridades competente, el sujeto que realice esta acción estará cometiendo el delito de contrabando

El contrabando es un delito especial y patrimonial. Especial, porque está contenido fuera del Código Penal Federal y se encuentra en una ley administrativa como el Código fiscal, es patrimonial, porque éste se comete en agravio del patrimonio del Estado, y el beneficio económico es del particular.

4.1.2. TIPICIDAD.

Recordando el concepto de tipicidad es la adecuación de una conducta concreta que constituye incumplimiento de una obligación, con la descripción legal formulada en abstracto.

El sujeto activo del delito

El tipo comprendido en el artículo 102 Código Fiscal de la Federación, no precisa que el sujeto activo deba tener una calidad especial, y por esta razón cualquier persona se puede colocar en este supuesto, con la única salvedad que el sujeto activo debe de ser capaz e imputable

Es por ello que el contribuyente para ser sujeto activo de este delito deberá de realizarse las actividades descritas por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación como sería; el introducir al país o extraer de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse, la no existencia del permiso de la autoridad competente, cuando éste sea necesario, cuando se trate de importación o exportación prohibida, interne mercancías

extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país, extraiga de los recintos fiscales, sin que hayan sido entregadas por las autoridades o las personas autorizadas para ello.

El sujeto pasivo del delito es la autoridad fiscal, la cual, sufre un decremento en sus ingresos, por concepto de impuestos.

El objeto jurídico protegido en este delito:

"Esta constituido por los bienes jurídicos, protegidos y tutelados por la ley cuya lesión o peligro, causado por la acción u omisión tipificados, ofenden al interés público"(69)

"El objeto material es toda persona o cosa sobre lo que se concreta la conducta ilícita y que forma parte del tipo descrito en la ley." (70)

"El objeto jurídico protegido es el patrimonio del Estado, el cual cuenta con un poder tributario, y este quiere decir que puede imponer a los particulares, la obligación de aportar una parte de su riqueza, para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas"(71)

El Estado, tiene una obligación, para con la sociedad de realizar actividades cuya finalidad es satisfacer las necesidades de los contribuyentes, encaminado todo ello con el fin de otorgar un bien común a esa sociedad.

Los elementos del delito son:

- 1.- La acción de introducir o sacar del país mercancías
- 2.- La omisión del pago de impuestos de esas mercancías
- 3.- El no pagar el impuesto de manera total o parcial, de manera deliberada
- 4.- Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes del las zonas libres al resto del país

(69) Garcia Dominguez, Miguel Angel Op cit. Pág 96

(70) Castellanos Tena, Fernando Lineamientos Elementales de Derecho Penal, 26a. Ed. México, 1989 Editorial Porrúa S.A. Pág. 152

(71) Garza, Sergio Francisco De La Op. cit. Pág. 207

5.- Cuando se saquen de los recintos fiscales, mercancías sin el permiso de la autoridad competente.

Cualquier sujeto que se encuentre en cualquiera de los incisos anteriores, comete el delito de contrabando, pero aquí es necesario hacer una aclaración; la simple acción de introducir o extraer del país mercancías no configura el delito de contrabando ya que es necesario también la evasión respectiva del impuesto, a no ser que se trate de mercancías de tráfico prohibido.

4.1.3. ANTIJURIDICIDAD

La conducta no sólo debe de encajar al tipo, que describe la ley, sino que es necesario que esa conducta sea antijurídica o sea contraria a derecho.

Los delitos son conductas que lesionan un bien jurídico, y por infringir un ordenamiento legal se convierte en antijurídica y por lo tanto en ilícita. La antijuridicidad en materia fiscal es un ataque al interés financiero del Estado.

"La antijuridicidad es esencia de todo delito sin que la ley deba declararlo expresamente en su texto"(72)

La antijuridicidad en el delito de contrabando, es señalado por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación. Ya que el sujeto omite el pago total o parcial de sus contribuciones o sus cuotas compensatorias; o bien no existe el permiso de la autoridad competente cuando éste es necesario, o bien se trata de mercancías prohibidas para su importación o exportación

En cualquiera de las circunstancias previstas por el artículo en mención, se observa que existe un claro beneficio del sujeto activo de este delito, ya sea que introduzca al país estas mercancías, o bien extraiga, omitiendo el pago de los impuestos correspondientes, de este modo se afecta los ingresos del fisco, los demás serán destinados al bienestar de la sociedad.

4.1.1. CAUSAS DE JUSTIFICACION.

"Son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica, representan un aspecto negativo del delito; en presencia de alguna de ellas falta uno de los elementos esenciales del delito, como es la antijuridicidad, en tales condiciones la acción realizada a pesar de su apariencia, resulta conforme a derecho, también se les llama justificantes, o causas eliminatorias de la antijuridicidad" (73)

Las causas que excluyen la incriminación son: Ausencia de la conducta, atipicidad, causas de justificación, causas de inimputabilidad y causas de inculpabilidad.

En las causas de justificación, no existe delito, en las de inimputables no hay delincuente, y en las excusas absolutorias no hay penas estas últimas están conformadas por: a) la excusa en razón de mínima temibilidad; b) excusa en razón de la maternidad consiente; y c) Exención de pena a los parientes del homicida.

Como las causas de justificación constituyen el reconocimiento de la legitimidad de la conducta, es decir, de la ausencia absoluta de antijuridicidad, son eximentes que benefician a los autores, cómplices y encubridores.

Aún cuando en el Código Fiscal de la Federación, no define lo que son causas de justificación, ni se enumeran las causas en que la antijuridicidad se halla ausente, en relación con los ilícitos tributarios, son aplicables a tales ilícitos las causas que establece el Código Penal Federal, en su art. 15 denominadas actualmente causas de exclusión del delito y son las siguientes.

Fracción 1.- Cuando se realiza el hecho sin la intervención de la voluntad del inculpado, es un aspecto negativo, o mejor dicho impedimento a la formación del delito, ya que la voluntad

(72) Payon Vasconcelos, Francisco. Comentarios de Derecho Penal. 6a Ed. México 1989 Editorial Porrúa S.A. Pág. 214

(73) Castellanos Tena Op. cit. Pág. 183

precisa ser consciente, espontánea y referida a cierta representación con un motivo determinado, como consecuencia a ello es necesario que primero se presente el motivo, y la representación; luego vienen aquellos momentos de voluntad puramente internos, exclusivamente psíquicos, y en seguida aquellos actos de manifestación externa que tienen un carácter físico a diferencia de los anteriores, esta exteriorización se puede presentar como un movimiento corporal o como inactividad del cuerpo del agente.

"La conducta de los sujetos se manifiestan en la acción o en la omisión, el movimiento corporal caracteriza a la primera, es decir a la acción que consiste en (evitar el pagar las contribuciones por razones de importación) un movimiento corporal consciente y espontáneo. La conducta se diferencia de otros movimientos corporales por tener un resultado"(74)

En el delito de contrabando la acción debe consistir en la no manifestación de las mercancías de importación o exportación, para su correspondiente no pago de impuestos, y cuando el delito se realiza sin la intervención o manifestación de la voluntad del sujeto esta fracción se podrá invocar como excluyente del delito.

Fración II.- Falte alguno de los elementos del tipo penal del delito que se trate. Cuando con la conducta que realiza el sujeto, no se configura en el tipo descrito por la ley, se esta frente a una causa excluyente del delito.

Esto es, que el sujeto interne o extraiga del país mercancías, pero si existe el pago de las contribuciones generadas por esta mercancía, ya no se podrá configurar el delito de contrabando, ya que el sujeto aún cuando halla extraído o internado al país mercancías, si está pagando su correspondiente contribución, faltando aquí un elemento para la tipificación de esa conducta.

(74) GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel. Op. cit. Pág. 112

Fracción V. Cuando se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionado otro bien de menor o igual valor que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo.

Debe recordarse que el estado de necesidad será excluyente del delito, en caso de que los bienes en conflicto sean desiguales y se salve el superior o bien cuando esos bienes que en conflicto sean del mismo valor o indole.

Fracción VI.- Al momento de realizarse el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquel o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

El sujeto que comete el delito de contrabando se debe de encontrar con un trastorno mental que le impida apreciar la ilicitud de sus acciones y tal vez por ello ya sea que no pague los impuestos generados por la extracción o internación de mercancías al país, o no tenga el permiso correspondiente, o su mercancía sea considerada como de tráfico prohibido.

Fracción VIII.- Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible:

A) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal;

B) Respecto a la ilicitud de la conducta, ya sea por que el sujeto desconozca la existencia de la ley, o el alcance de la misma o porque crea que esta justifica su conducta.

Si los errores a que se refieren los incisos anteriores son vencibles entonces se estará a lo dispuesto por el artículo 60 de este Código.

"De la errónea apreciación de las situaciones fácticas; es decir, de las situaciones del hecho en los que se basa la antijuridicidad de la conducta, que por ende no fue apreciada como

ilícita por el agente, sino por el contrario justificada, inculpable y sin pena "(75)

También cuando se trata de la errónea creencia de que un precepto legal le justifica, o de que cualquier otro no existe una pena, esto es, que el sujeto pensaba que una norma legal lo protegía.

En este caso cuando el agente que puede introducir al país una mercancía sin pagar los impuestos de importación por creer que existe una franquicia que lo permite.

Fracción IX.- Atentas a las circunstancias que concurren a la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haber podido determinar a actuar conforme a derecho.

"Con la frase no exigibilidad de otra conducta, se da a entender que la realización de un hecho penalmente tipificado, obedece a una situación especialísima, que hace excusable ese comportamiento, ya que la no exigibilidad de otra conducta es causa eliminadora de culpabilidad". (76)

La anterior situación podría explicarse a través del siguiente ejemplo; tenemos a dos sujetos el A y el B, cuando el sujeto A comete el delito de contrabando, es porque se encuentra intimidado por el sujeto B quien obliga al sujeto A, a transportar mercancías de tráfico prohibido, pero son detenidos por la autoridad aduanera, ambos sujetos, pero cuando dan su declaración el sujeto A señala que el sujeto B lo tenía amenazado y si no hacía lo que el decía mataría a su familia y señala que su actuar no fue voluntario ya que se encontraba intimidado y por eso actuó de esa manera.

(75) Ibid. Pág. 291.

(76) Castellanos Tena, Fernando. Op. cit. Pág. 269

EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

"Son aquellas que determina la ley, que producen el efecto de eximir de pena a quien comete una infracción fiscal, no obstante se subsista la antijuridicidad de la conducta típica, y la imputabilidad y la culpabilidad del autor. Estas excepciones derivan de razones político fiscal-penal, y se fundan en motivos transitorios de conveniencia, aún reconociendo que existe una infracción fiscal y que exista una persona que pudiera responder de ella, el legislador considera de mayor utilidad dejar impune la infracción fiscal que sancionarla"(77)

Las excusas absolutorias no son caso de ausencia de punibilidad, sino únicamente casos de ausencia de imposición de pena a ciertas conductas concretas.

Un ejemplo de ello es cuando no se impone sanción a las mercancías de uso personal como son:

- * Alimentos y bebidas para su consumo, ropa u otros objetos personales, excepto joyas.
- * Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.
- * Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

Para comprobar la legal estancia en el país de las mercancías es necesario que:

- Exista la documentación exigida por la ley
- La nota de venta expedida por la Autoridad Fiscal Federal.
- La factura expedida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes
- La carta de porte

(77) JIMÉNEZ DE ASUA, Luis Tratado de Derecho Penal, Ed. Losada Buenos Aires 1970, Tomo VII Pág. 138

3.1.5. RESPONSABILIDAD

"Responder viene del latín *respondere* y etimológicamente significa estar obligado; pero este concepto tan amplio no es el que técnicamente interesa aquí, pues se tendría la impresión de que la palabra responsabilidad cubre el tramo que se inicia con el nacimiento, de la obligación, de modo que parecería que, por ejemplo, tenerse en cuenta que hay diferencia estructural entre obligación y responsabilidad"(78)

La responsabilidad sería el tramo, que se inicia con el incumplimiento de una obligación y consiste, en el cumplimiento forzoso de la obligación omitida voluntariamente en la reparación de los daños y perjuicios y en la imposición de una pena.

Se consideran responsables de la comisión de los delitos fiscales, las señaladas en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación:

- I.- Concierten la realización del delito
- II.- Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley
- III.- Cometan conjuntamente el delito
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
- V.- Induzca dolosamente a otro a cometerlo
- VI.- Ayude dolosamente a otro a cometerlo
- VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumplimiento una promesa anterior.

Y serán responsables por encubrimiento en los delitos fiscales, de acuerdo con el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, quien sin previo acuerdo, y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

- I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba o traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de

(78) García Domínguez, Miguel Ángel. Op. cit. Pág. 315

que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otros a los mismos fines.

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

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años de prisión.

El artículo 37 de la Ley Aduanera señala que: En los casos de subrogación autorizados por ésta, el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación o exportación establecidas por las leyes, y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario.

En el artículo 41 de la ley antes mencionada que: Serán responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, y de cuotas compensatorias que se causan con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo así como:

- 1.- Los mandatarios;
- 2.- Los agentes aduanales;
- 3.- Los propietarios que transporten mercancías de contrabando;
- 4.- Los remitentes;

5.- Quienes enajenen esas mercancías y no tengan la documentación para comprobar su legal estancia;

y deberán cubrir el pago de los impuestos al comercio exterior y las demás contribuciones, así como las cuotas compensatorias que se causen por motivo de la introducción de mercancías al país o de su extracción.

De la redacción del artículo anterior se desprende que no sólo el sujeto que se encuentra señalado por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, será el responsable del delito de contrabando, sino también pueden ser responsables solidarios con el sujeto activo del delito terceros como los que se señalan.

4.1.6. TENTATIVA Y PENA.

"Tentativa: deriva de tenere, que significa esforzarse, y denota un impulso hacia un fin determinado que no se logra por accidente o acción ajena. Por eso, hay que entender algo, y ese algo es el resultado antijurídico configurado en el tipo legal; cierto que se precisan actos materiales, pero también, y sobre todo, se precisa querer ese esfuerzo hacia la meta. La más decisiva potencia de los actos no suplente el elemento intencional, si esa potencia no fue querida y prevista como fin del agente" (80).

La tentativa es un grado del *intercriminis* que no llega a la perfección del delito, se aprecia entonces un delito imperfecto, la antijuridicidad es aquella que radica en el no valor de la acción que constituye un comienzo de ejecución; la cual constituye un peligro para el bien jurídico protegido, y su culpabilidad es el dolo en la consumación, y que por causas ajenas al agente, este delito no se consuma, es decir una ejecución incompleta de un delito.

Se entiende por tentativa a la ejecución de actos conducidos a la realización de un delito, pero no llega a consumarse por causas ajenas al querer del agente.

En el Código Fiscal de la Federación, es punible la tentativa, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización de los

(80) *Ibid.* Pág. 354

actos que deberan producirlo, si la interrupción de éstas o la no producción del resultado se debe por causa ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sanciona con 2/3 partes de la pena del delito si se hubiere consumado.

Cuando el agente desistiere de la ejecución, o él mismo impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismo un delito.

La tentativa punible se encuentra consagrada en el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 12 del Código Penal Federal, el cual dice que existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas ala voluntad del agente.Si el delito se hubiere consumado su sanción será de de dos terceras partes de acuerdo al delito que corresponda. Pero si el autor desiste voluntariamente a la ejecución del delito o bien lo impide no se le sancionará a no ser que sus actos constituyan por si mismos un delito.

PENA

"La punibilidad de las conductas típicas, antijuridicas y culpables es una característica de la infracción fiscal en cambio, la pena concreta, individualizada en cada caso por el órgano administrativo dentro de los limites que en abstracto señala la ley para cada infracción fiscal, es una consecuencia de una conducta concreta" (81).

(81) Ibid. Pág. 347

El artículo 104 del Código Fiscal de la Federación, señala la pena para el contrabando y es:

I.- De tres meses a seis años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta N\$ 100, 000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de N\$150, 000.00.

II.- De tres a nueve años de prisión, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de N\$100, 000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de N\$150, 000.00.

III.- De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de sus facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 Constitucional.

IV.- De tres meses a seis años de prisión, cuando no posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o cuando se trate de mercancías que requiriendo de permiso de la autoridad competente no cuente con él.

La pena de prisión va a aumentar en la medida en que el fisco considera que ha sufrido un mayor daño a su economía, estableciendo los montos de N\$ 100,000 a más de N\$ 150, 000 y el fisco no podrá dejar de sancionar aún cuando no sea posible determinar el monto del delito de contrabando y se tomará en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Las personas que también serán sancionadas con las mismas penas que el delito de contrabando, estas en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación.

1.- Cuando se adquiera mercancías extranjera que no sean para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o bien sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

2.- Cuando por cualquier circunstancia tenga en su poder mercancía que no sea para su uso personal personal, y no tenga el permiso por la autoridad competente, o la documentación para comprobar su legal estancia en el país de esa mercancía, o bien cuando se trate de bebidas alcohólicas y no tengan marbetes.

3.- Cuando con un documento compruebe la legal estancia en el país de mercancía que no corresponda al objeto.

4.- Tenga mercancía de tráfico prohibido.

5.- Cuando algún funcionario federal, estatal o municipal. autorice o proporcione la inscripción de un vehículo, el proporcione las placas, la matrícula, pero sin el permiso de la autoridad competente.

6.- Tenga un vehículo, pero sin la documentación necesaria de éste, o sin una autorización legal, y en los casos de automóviles o camiones que se traten de los últimos 5 años.

7.- Cuando adquiere o enajene vehículos que sólo podran circular en la zona libre o zonas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

9.- Cuando retire de la aduana, los envases que contengan bebidas alcohólicas y no tengan los marbetes que la ley señala.

10.- Cuando introduzcan a otro país, desde el territorio nacional, omitiendo, el pago de los impuestos del comercio exterior, que señale ese país en donde los introducen

 Cuando las personas no declaren tener dinero en efectivo o cheques o combinación de ambos, en moneda extranjera, cuando se trate de más de veinte mil dolares americanos, se les sancionará con prisión de tres meses a seis años. En el caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal.

Para considerar al delito de contrabando como delito calificado es necesario que existan circunstancias especiales como:

- 1.- La violencia física o moral en las personas.
- 2.- La entrada o salida del país de mercancías de noche o bien por lugares no autorizados.
- 3.- El ostentarse como funcionario o empleado público
- 4.- La utilización de documentos falsos.

Cuando el sujeto activo del delito de contrabando se ostente como funcionario público, o bien utilice documentos falsos para la comprobación de la legal estancia o salida del país de las mercancías, se le aumentará la sanción que le corresponde por el delito de contrabando señalado por el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación de tres meses a tres años de prisión y en este caso como es acumulable a otro delito se deberá aplicar la regla de acumulación.

El juez penal impondrá la sanción de prisión que corresponda

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se va a ocupar de:

- a) Cobrar los impuestos omitidos, con su respectiva actualización
- b) Los recargos
- c) las multas

4.2.- DEFRAUDACION FISCAL.

4.2.1.- CONCEPTO.-

" Esta figura delictiva es una forma calificada de defraudación que se caracteriza porque el fraude está dirigido directamente a perjudicar en su patrimonio a una administración pública, la defraudación se puede definir , como concepto genérico y sin alcance legal, diciendo que es toda lesión patrimonial que se ocasiona con fraude, el cuál va a ser el engaño, en exactitud

consciente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño, cuando tal conducta fraudulenta perjudica el patrimonio de una administración pública, se esta en presencia de esa forma calificada de defraudación, la circunstancia calificativa agravante esta determinada sólo por la calidad del sujeto pasivo, se debe tratar de una administración pública"(82)

La defraudación a la administración pública, no sólo se puede realizar a través del fraude, sino también por el abuso de confianza.

El sujeto activo del delito de defraudación fiscal es el particular que defraude a la administración pública, si este sujeto es un funcionario, el delito no cambia, pero si aumentará su pena.

La defraudación . En sentido amplio, es un perjuicio económico, en el cuál se abusa de la buena fe de un sujeto en sentido amplio. Al hablar de defraudación fiscal es la sustracción o abstención dolosa del pago de las contribuciones, esto es los abusos cometidos en perjuicio del fisco.

La defraudación, como delito que es, la reprime la ley, esta represión se debe al interés que el Estado tiene de acrecentar y proteger su patrimonio y por ello elevo a algunas infracciones como delito.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es quien recibe los ingresos para el erario federal, la cuál cobrara los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos en los términos de las leyes.

La defraudación fiscal es un ilícito penal, especial, patrimonial, doloso, de resultado y de querrela necesaria.

(82) Millán Gonzalez, Arturo. La defraudación Fiscal. México 1991. Ed. Millán S.A. de C.V. Pág. 127

Un delito especial, porque está contenido fuera del Código Penal Federal, y se encuentra en una ley administrativa que es el Código Fiscal de la Federación, es un delito patrimonial ya que se comete en perjuicio del patrimonio del Estado, y teniendo el beneficio económico el particular, doloso, porque para su realización, se requiere el conocimiento y la voluntad de su actor, es de resultado, ya que llega a perfeccionarse hasta que se materializan las ideas fraudulentas de quien lo ideó.

Es un delito de querrela necesaria, porque el Ministerio Público, sólo puede intervenir a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

4.2.2 TIPICIDAD.

Para el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 del Código Fiscal de la Federación: Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

.....

No se formulará querrela si quien hubiera omitido el pago de la contribución u obteniendo el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Los elementos del tipo del delito de defraudación son:

- 1.- El uso de engaños, o aprovechamiento de errores

2.- Omisión total o parcial de alguna contribución, o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

3.-Un nexo de causalidad entre ambos elementos

Si alguno de los elementos no concurren no se podrá integrar el delito de defraudación fiscal. Se tendrá como acreditado el tipo, cuando se acredite la existencia de los elementos siguientes:

a) Engaños

b) Omisión de pago de contribuciones

La existencia de engaños puede ser acreditada de múltiples formas y es más difícil la comprobación de éstos, cuando los engaños se llevaron mediante la utilización de maquinaciones y artificios, que cuando los engaños se realizaron mediante procedimientos comunes y corrientes.

El acreditamiento de la omisión del pago de una contribución , ofrece relativamente menos dificultad, pues se analizará, la forma como el contribuyente se auto aplica la ley fiscal respectiva, y la manera como se calcula los impuestos a pagar.

4.2.3 ANTIJURIDICIDAD

Como ya se manifestó en el delito anterior ahora hablaremos del sujeto activo del delito, el cual es quien engaña al fisco, o se aproveche de un error, omita total o parcialmente de los impuestos o bien obtenga un beneficio indebido en contra del fisco.

El sujeto pasivo de la defraudación fiscal, es el fisco, que resiente el daño patrimonial.

La defraudación fiscal al igual que en el fraude, puede cometerse por engaño o por aprovechamiento del error. En cuanto a la comisión del delito por engaño, el contribuyente conoce la realidad, y teniendo en cuenta al adversario, que en este caso sera el fisco, al cual va a engañar para lograr no pagar de manera total o parcial las contribuciones.

En la defraudación fiscal, la intención del agente es menoscabar el erario público, ya sea por la conducta engañosa, o por medio del aprovechamiento del error en que se encuentra el representante del Estado.

En la defraudación fiscal el bien jurídico protegido, por el Estado es su patrimonio, en lo que se refiere al fiel cumplimiento de las obligaciones fiscales con el fin de obtener de manera total la percepción, es decir procurando que no se evadan, que cumplan, pues ellos contribuyen a su sostenimiento.

4.2.4. CAUSAS DE JUSTIFICACION.

Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal; las condiciones excepcionales que concurren en la realización de un ilícito penal, por las cuales este hecho deja de ser delictuoso, y deja de producir la responsabilidad penal inherente.

De todas las circunstancias excluyentes de responsabilidad señaladas en el artículo 15 del Código Penal, las que tienen aplicación son las fracciones : I, II, VI, VII, VIII y IX.

Fracción I.- El hecho se realice sin la intervención de la voluntad del agente:

Fracción II.- Falte algunos de los elementos del tipo penal que se trate

Fracción VI.- La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o el ejercicio del derecho, y que este último no se realice con el sólo propósito de perjudicarlo otro..

Fracción VII.- Al momento de realizar el hecho típico el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquel o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental doloso o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Quando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentra considerablemente disminuye, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este Código.

Fracción VIII.- Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible:

A) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal; o

B) Respecto a la ilicitud de la conducta ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta.

Si los errores a los que se refiere los incisos anteriores son vencibles, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 de este Código.

Fracción IX.- Atentas las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó en virtud de no haberse podido determinar actuar conforme a derecho.

Las circunstancias excluyentes de responsabilidad penal, son causas las cuales justifican al actuar del sujeto, que comete el delito. Estas causas contenidas en el artículo 14 del Código Penal pueden ser invocada por el sujeto activo del delito de defraudación fiscal para su defensa.

4.2.5. RESPONSABILIDAD

La probable responsabilidad se define como:

La probabilidad fundada en hechos comprobados que alguna persona haya cometido un delito. Para la existencia de la probable responsabilidad, se requiere sólo indicios de responsabilidad, sin ser necesario la prueba plena de la misma, pues esta certeza se exige sólo para dictar sentencia condenatoria.

"La probable responsabilidad del inculpado se tendrá por comprobada, cuando las pruebas existentes se deduzca o infiera la participación de éste en los hechos delictuosos que se

investigan.”(83)

Son responsables del delito de acuerdo al artículo 13 del Código Penal para el D.F. y para toda la República en materia del Fuero Federal:

I.- Los que acuerden o preparen su realización;

II.- Los que lo realicen por sí;

III.- Los que lo realicen conjuntamente;

IV.- Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;

V.- Los que induzcan dolosamente a otro a cometerlo;

VI.- Auxilien dolosamente a otro a la comisión

VII.- Auxilien con posterioridad a su ejecución al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito.

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

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

Para los sujetos a que se refiere las fracciones VI, VII y VIII, se aplicará la punibilidad dispuesta en el artículo 64 bis de este Código

En el delito de defraudación fiscal puede intervenir una sola persona, pero también pueden intervenir varias personas, lo que es más común y casi lo usual en todos los casos.

(83) Ibid. Pág. 128

Tratándose de personas físicas en representación de una persona moral (sociedad mercantil, sociedad civil, etc) la situación es mucho más grave; los accionistas culpan al representante legal, éste al consejo de administración (administrador único), éste al director general, éste al gerente de impuestos, éste a los contadores de la empresa.

Serán responsables de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él después de la ejecución del delito consagrado en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación.

I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo a las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otros a los mismos fines.

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

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

4.2.6. TENTATIVA Y PENA.

TENTATIVA

La tentativa existirá cuando el contribuyente se encuentre en la fase de ejecución de este delito, pero que ésta se interrumpe por causas ajenas a la voluntad de dicho contribuyente.

Si una persona solicita la devolución de contribuciones pagadas en exceso, apoyando su solicitud con documentos falsos, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, descubre a tiempo el engaño, no sólo le negará dicha solicitud, sino podrá acusarlo de tentativa de defraudación fiscal.

Se sanciona, con prisión de hasta de 2/3 parte de la que le hubiera correspondido de haberse consumado la defraudación fiscal.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos un delito.

PENA

Desde el nacimiento del delito de defraudación fiscal se tomará en cuenta el siguiente acuerdo:

1.- El juez penal impondrá la sanción de prisión que corresponda
2.-La autoridad administrativa, es decir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ocupará de:

- a) Cobrar las contribuciones omitidas, con su respectiva actualización.
- b) Los recargos.
- c) Las multas

El artículo 108 marca la penalidad para el delito defraudación fiscal en su segundo párrafo:

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses si el monto de lo defraudado no excede de N\$ 100, 000.00 ; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Cuando el sujeto activo del delito de defraudación fiscal, omita el pago de sus contribuciones pero lo entera de manera espontánea, con sus respectivos recargos antes que la autoridad lo requiera de pago, el fisco no formulará querrela.

A pesar que la figura delictiva de la defraudación fiscal, es considerada ahora como delito e infracción, situación creada por el legislador en virtud por el menoscabo que se produce en los ingresos por parte del sujeto activo de la relación tributaria, pero su comisión por parte de los contribuyentes no ha disminuido.

CAPITULO CINCO

INCONGRUENCIA DE LA LEGISLACION MEXICANA EN LA TIPICIDAD DEL ILICITO TRIBUTARIO

Para el desarrollo de este capítulo, se observarán las dos figuras delictivas antes estudiadas, pero también su tipificación como infracción fiscal en la Ley Aduanera, su tipo genérico y el específico así como su sanción cuando es considerada infracción.

Todo lo anterior con la finalidad de demostrar que cuando se tipifican como infracciones y delitos estas dos figuras, se aplica a la misma acción, siendo el sujeto activo de este delito, sancionado por dos autoridades distintas al mismo tiempo, surgiendo la interrogante de que si existe la violación al artículo 23 Constitucional.

Por ello se darán criterios de prestigiados fiscalistas, si existe o no la violación al precepto Constitucional.

5.1.- El contrabando tipificado como delito e infracción.

5.1.1 Código Fiscal de la Federación.

Tipo genérico del delito de contrabando

Artículo 102 . Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías,

- I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
- II.- Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III.- De la importación o exportación prohibida

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como

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

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92 fracción II, si el monto de la omisión no excede de cincuenta veces el salario o del diez por ciento de los impuestos causados. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede de cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en la leyes de impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

El tipo específico en el delito de contrabando es cuando:

Artículo 103 . Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

- I.- El descubrimiento de mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte o manejo, o estancia en el país
- II.- Que encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de 20 kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta o a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas; sin la documentación a la que se refiere la fracción anterior.
- III.- El no justificar los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.
- IV.- El que se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

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

VI.- El descubrimiento de mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

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

VIII.- No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas por un tráfico de cabotaje.

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

El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión la cuál será señalada por el artículo 104 del mismo Código:

I.- De tres meses a seis años de prisión, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta N\$100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta N\$150,000.00.

II.- Aumentará, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de N\$100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de N\$150,000.00 y será de tres a nueve años de prisión.

III.- Pero cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la pena será de tres meses a nueve años de prisión y en los demás casos de tráfico prohibido la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV.- Cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o cuando se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Las personas que se encuentran en los siguientes casos serán sancionados con las mismas penas que se tiene para el delito de contrabando de acuerdo con el artículo 105 del mismo Código:

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

II.- Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

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

IV.- Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga

para su inscripción en el registro federal de vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

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

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

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

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

X. Derogada.

XI.- Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En el caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal.

5.1.2. Ley aduanera.

Art. 127 .- Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías en cualquiera de los siguientes casos.

I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos o, en su caso de las cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II.- Sin permiso de la autoridad competente o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los trámites del despacho aduanero o sin cumplir otros requisitos o regulaciones no arancelarias por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente de sanidad fitopecuaria, o los relativos a normas, etiquetas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación.

Las restricciones o regulaciones no arancelarias a que se refiere el párrafo anterior, son aquellas a que se refiere el artículo 25 fracción I inciso c) de esta ley.

III.- Cuando su importación o exportación este prohibida.

IV.- . . .

V.- . . .

También comete la infracción relaciona con la importación o exportación, quien interne mercancías extranjeras precedentes de las zonas libres o franjas fronterizas al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados, sin que les hayan sido entregadas legalmente por la autoridad, o por las personas autorizadas para ello.

El artículo 106 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 133 de la Ley Aduanera, plantean las mismas mercancías de uso personal y como se comprueba la legal estancia en el país.

El artículo 106 Son mercancías de uso personal:

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

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

C) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos de la misma especie

Artículo 133 Adquisiciones ilegales no sancionables:

No se sancionarán por las infracciones previstas en el artículo 130, en lo que toca a la adquisición o tenencia tratándose de mercancías de uso personal del infractor se consideran como tales.

A) Alimentos y bebidas que consuma y ropa con la que se vista.

B) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones y perfumes y medicamentos que utilice

C) Artículos domésticos para su casa habitación

Como se observa la descripción de las conductas en ambos ordenamientos es semejante, tanto al ser planteada por la Ley Aduanera que sanciona infracciones como por el Código Fiscal de la Federación que sanciona los delitos, aún cuando la Ley Aduanera en su artículo 133 no señalaba los aparatos médicos o de prótesis, en la reforma que entra en vigor el 6 de agosto de 1994, exenta del pago de derechos de impostación a estos equipos.

Para comprobar la legal estancia en el país ambos ordenamientos también plantean la misma requisitos como son; la documentación aduanera que acredite la estancia, o la nota de venta, o bien la factura expedida por el empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

Por lo que respecta a las sanciones en ambos ordenamientos. El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 104 la sanción de tres meses a seis años de prisión cuando el monto de la contribuciones omitidas sume N\$ 150.000.00 y de tres a nueve años cuando se

exceda la cantidad anterior; pero cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones omitidas sera de tres meses a seis años, para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Mientras la Ley Aduanera en su artículo 129 señala, multa equivalente a un tanto y medio de los impuestos omitidos o de las cuotas compensatoria; Cuando sean pasajeros se impondrá una multa equivalente a cuatro tantos del valor comercial de la mercancía, salvo que se trate de la fracción I del art. 28 de esta ley, la multa sera un tanto y medio del valor comercial; Cuando la infracción resulte del procedimiento señalado en el artículo 30 de esta ley y la consulta no hubiere correspondido a mercancías de difícil clasificación, se impondrá una multa por el doble del recargo señalado por el mismo; multa equivalente a medio tanto del valor comercial de los vehículos, cuando no se haya obtenido el permiso de la autoridad competente; multa equivalente a un tanto y medio del valor comercial de las mercancías, cuando se trate de mercancía de exportación o importación prohibida ; multa equivalente a medio tanto del valor comercial de las mercancías, cuando no se cuente con los documentos que comprueben el cumplimiento de las restricciones o regulaciones no arancelarias distintas a las previstas en la fracción III de este artículo; y Las mercancías pasarán a propiedad del fisco cuando se trate de la fracción III del artículo 127 y II de este artículo, las mercancías pasarán a ser propiedad del fisco federal cuando no se acredite con la documentación correspondiente.

Por lo que respecta a las sanciones señaladas anteriormente en el Código Fiscal de la Federación son privativas de la libertad y las de la Ley Aduanera son de carácter económico, las cuales se determinarán de acuerdo al monto de las contribuciones omitidas o de las cuotas compensatorias.

5.2.- La defraudación fiscal tipificada como delito e infracción.

5.2.1. Código Fiscal de la Federación

Tipo genérico del delito de defraudación fiscal

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$ 100.000.000; cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión..

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obteniendo el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendientes a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Art. 109. - Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando

realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores, a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

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

V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo anterior.

5.2.2. Ley Aduanera.

Art. 127.- Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos o, en su caso de las cuotas compensatorias que deban cubrirse.

De la redacción de inciso anterior se desprende que al omitir el pago total o parcial de los impuestos o de las cuotas compensatorias, se está defraudando al fisco

La multa será la señalada en la Ley Aduanera será equivalente a un tanto y medio de los impuestos omitidos, o en su caso, las cuotas compensatorias omitidas, cuando no se haya cubierto lo que le correspondía pagar.

5.3. Contenido del artículo 23 Constitucional.

Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. **Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.** Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.

Cuando el art. 23 Constitucional habla del principio de Non bis in idem. El contribuyente en este caso al realizar una determinada conducta, y al ser encuadrada en el tipo del delito de defraudación fiscal o de contrabando, será tipificado también como infracción, resultando con ello que el delincuente o infractor, estará sujeto ante dos autoridades una administrativa y otra judicial.

5.4. Contenido del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.

Aplicación autónoma de las multas.

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 de sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales, cuando se incurra en responsabilidad penal. Mientras que el artículo 94 señala que autoridad sancionará de manera pecuniaria.

DIFERENCIAS ENTRE LOS DELITOS Y LAS INFRACCIONES.

"Entre las infracciones fiscales y los delitos fiscales, hay distinciones cuantitativas, de grado o de matiz, pero no existen diferencias ontológicas" (84)

La diferencia de matiz que existe entre las infracciones fiscales y los delitos fiscales, es la que se refiere a los sujetos activos de los ilícitos, ya que en los delitos serán sujetos activos las

(84) García Domínguez, Miguel Ángel. Op. cit. Pág. 403

personas físicas, mientras que en las infracciones no sólo serán las personas físicas sino también las personas morales.

Por lo que respecta a la conducta en ambas figuras se puede cometer por comisión y por omisión. En tanto a la antijuridicidad es el mismo concepto para ambas, ya que no se puede hablar de antijuridicidad fiscal y antijuridicidad penal.

"En cuanto a la tipicidad, la única diferencia existe en que para que exista un delito es suficiente que haya una obligación implícita, dentro de la figura típica respectiva, sin que sea necesario de que exista una norma autónoma que expresamente establezca el deber; en cambio en la infracción fiscal si es necesario que en la ley exista una norma autónoma que explícitamente establezca la obligación fiscal concreta cuyo incumplimiento configurará la infracción fiscal; por ello la existencia en la ley de la obligación, condiciona la existencia de la infracción tipificada por su incumplimiento"(85)

Tratándose de causas de justificación , operan las mismas de los delitos; en las infracciones fiscales. Pero en la infracciones no existe la tentativa, mientras que en los delitos es una figura punible.

Existe una diferencia en la naturaleza del órgano encargado de declarar que se cometió el delito y el órgano competente para declara la existencia de la infracción fiscal, el primero será un órgano judicial y el segundo sera administrativo.

Otra diferencia la existe en la sanción, ya que sanción penal en materia de delitos federales sera pena privativa de la libertad y mientras que la sanción administrativa será una pena pecuniaria.

(85) *Ibid.* Pág 404

5.6. Criterios que determinan que existe violación al artículo 23 Constitucional.

El notable jurista mexicano Servando de la Garza: determina que el principio Non bis in idem consagrado en el artículo 23 Constitucional, este principio de la unidad de la sentencia misma del derecho, produjo en el sistema romano la creación de la excepción de la autoridad de cosa juzgada, la cual opera sólo cuando se reúnen los elementos de identificación de las acciones.

Para que la acción sea idéntica, debe hacer: primero, las mismas partes (eadem personae); segundo el mismo objeto (eadem res o petitum); y tercero la misma causa (eadem causa pretendi).

"El art. 23 Constitucional, al establecer que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, responde en materia penal a la excepción de cosa juzgada, porque se refiere a las mismas partes; sujeto pasivo y sujeto activo (Edo.) ; prescribe la dualidad de acciones idénticas (non bis in idem) en las que, por tratarse del mismo delito, hay eadem res o petitum, constituida por la aplicación de penas e identidad de causa (eadem causa pretendi), o sea la coincidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico que forman juntos la idéntica controversia de la causa. Se concluye que el art. 23 Constitucional contienen un principio que atañe a la esencia del derecho, el de la unicidad de la sentencia. Ahora bien la Ley Penal de Defraudación Impositiva y la Ley de Aduana (posteriormente sustituidas por el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación y la Ley de Aduana de 1981) en cuanto consagran la dualidad de procedimientos en caso de delitos fiscales se oponen al art. 23 Constitucional."(86)

"Efectivamente se advierte que estos procedimientos (judicial y administrativo) existen: a) dualidad de juicios, esto es, el procedimiento que siguen los tribunales federales para aplicar

(86) LOMELI CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, México 1979 Editorial Porrúa S.A Pág. 122

la pena corporal y el administrativo que establece el cobro de impuestos omitidos. b) idéntica naturaleza de los juicios, en virtud que el juicio que se sigue ante los tribunales federales para la aplicación de la sanción corporal, es de naturaleza penal, en cuanto al procedimiento administrativo impone una sanción (multa) c) identidad de partes, el particular como sujeto pasivo y como activo el Estado, sin que importe que en un proceso el M.P.F. aparezca como titular, y en el otro un organismo administrativo puesto que ambos son órganos del poder ejecutivo. d) identidad de delitos, se dice que se viola, porque son dos idénticas acciones, la administrativa y la del M.P.F. es verdad que hay una diferencia, entre la consecuencia que la ley determina en materia administrativa, que es una sanción pecuniaria, y la consecuencia de la norma penal que es un sanción corporal, su diferencia solo radica en la cualidad, ya que en ambas tienen y hay identidad en el supuesto jurídico.(87)

Objeciones a su tesis.

Es posible que un mismo hecho viole varias normas de carácter penal, existen dos hipótesis, una que de un mismo acto resulten dos delitos, entonces se aplicará la pena del delito mayor, y se podrá aumentar hasta una mitad más del máximo, o que del mismo hecho este integrado en el supuesto de dos o más normas penales, pero al respecto se establece que se impondrá la sanción mayor, operando aún el principio Non bis in idem, el cambio en la dualidad, que se presenta en el campo tributario, no se atiende al principio.

El mismo principio non bis in idem, conduce a concluir que no debe un mismo hecho, ser al mismo tiempo ser tipificado como delito e infracción, ya que no existe una diferencia tan radical entre estas figuras, sino existe diferencia en el grado de la pena y quien la aplica, la

(87) Id.

infracción se considera que es de menor gravedad que el delito ya que este se sanciona con pena privativa de libertad mientras que las infracciones serán sanciones pecuniarias

"El penalista Efraim Urzúa Macías, considera acertado el punto de vista de Jurista Servando de la Garza, ya que por delito no debe entenderse determinada categoría legal, sino el hecho u omisión base de procedimiento represivo y las formas procesales no son privativas de la organización judicial sino que también se encuentra en la administrativa, por lo que se concluye que si un hecho cae dentro de lo ilícito administrativo y es sancionado por la autoridad competente, es antijurídico que por el mismo hecho se abra un nuevo procedimiento judicial, sucesiva o simultáneamente, y se imponga una pena, y la autoridad administrativa frecuentemente es arbitraria."(88)

La posición de la legislación y la jurisprudencia descansa en tres premisas esenciales:

PRIMERA.- Un hecho u omisión puede ser a la vez delito y contravención, es decir, delito e infracción administrativa.

SEGUNDA.- La reparación del daño causado al fisco en los delitos tributarios comprende no sólo el pago de los impuestos, sino también las multas que imponga la autoridad administrativa, por lo que ésta pueda exigirlos independientes del procedimiento judicial.

TERCERO.- El procedimiento para imponer sanciones no es verdaderamente proceso.

Como se ha observado a lo largo del trabajo una misma conducta si puede ser considerada como delito e infracción. ya que la esencia entre ambas es la misma, sólo que la diferencia radica en que, el delito es una transgresión grave y la infracción es una violación menos grave. Lógicamente debe ser una cosa u otra pero no las dos a la vez, y cuando esto fuese admisible

(88) GARZA, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág 881

se debería observar la regla de que cuanto un acto u omisión infringen diversas disposiciones, se aplicará a la que corresponda a la infracción más grave. Por consiguiente si un acto esta tipificado en diversas leyes como infracción y como delito se debería de considerar solamente como delito siendo sancionado por una sola autoridad teniendo ésta facultades para imponer sanciones pecuniarias y privativas de libertad.

En la segunda, la multa tiene carácter represivo, no reparatorio de acuerdo con la propia jurisprudencia que se aplican en materia fiscal, principios de derecho penal. Lo único que se tiene que reparar en los delitos fiscales es la omisión de impuestos, luego entonces las multas no son reparatorias, sino represivas con finalidad intimidatoria.

Tampoco la tercera premisa es verdadera, las autoridades fiscales realizan procedimientos que reconocen las características esenciales del proceso penal.

La propia S.C.J.N. ha reconocido que en estos casos el procedimiento administrativo es un verdadero juicio o proceso, análogo al penal pues ha resuelto que no puede sujetarse dos veces a una persona el procedimiento administrativo de contrabando.

"Para evitar la violación del art. 23 Constitucional se tendría que suprimir la dualidad de procedimientos, para lo cual sería necesario que se optara por uno de ellos, es decir sólo tendría que configurarse, bien como delito o exclusivamente como contravenciones, se tipificarían como delitos aquellos que se consideran graves y lesivos para los intereses de la colectividad (contrabando, falsificación de timbres, marbetes,, calcomanías, placas, etc.) y como infracciones las que no responden en la realidad social a esas exigencias, tales como la defraudación fiscal."(89)

(89) Lomeli Cerco, Margarita. Op. cit. Pág. 125

Se considera que la intervención de la autoridad judicial y la instauración del proceso penal no son el medio más idóneo, para dilucidar en forma breve y expedita, como conviene a los intereses fiscales, si se cometió o no la infracción a fin de proceder a aplicar la sanción y recuperar los impuestos omitidos en el caso de que se compruebe la violación, debiendo tipificarse esta contravención y siendo la jurisdicción exclusiva de la autoridad administrativa.

La notable tratadista Lomeli Cerezo, Margarita: Sostiene que un hecho u omisión no puede ser a la vez delito y contravención porque la esencia de ambos es la misma y sólo hay diferencia de grado entre ellos, en relación con su gravedad, por lo que lógicamente debe ser una cosa u otra, pero no ambas a la vez, y en todo caso debe sancionarse una sola vez la infracción más grave, es decir el delito; También sostiene que como la multa tiene un carácter represivo y no reparatorio, éstas no son reparación del daño, como se quiere hacer aparecer el procedimiento administrativo y la sanción de multa, constituyendo dos sanciones distintas la multa por la contravención y la cárcel por el delito.

"El tratadista Francisco de la Garza : Coincide con la tesis de a dualidad del ilícito respecto al mismo hecho, con sus respectivas sanciones y procedimientos contravienen abiertamente al artículo 23 Constitucional y afirma que es necesario una reforma legislativa."(90)

5.5.- Criterios que sustentan la no violación al artículo 23 Constitucional

Las resoluciones de la S.C.J.N., dictadas al respecto son las siguientes:

Los procedimientos penal y administrativo son distintos y persiguen diversos fines, pues el primero se refiere a la imposición de pena corporal por el delito que es la competencia de las

(90) Garza, Sergio Francisco De La . Op. cit. Pág 882

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 (Semanao Judicial Federal, Tomo XXVIII, pág. 307; LXIII, pág. 3950 y LXXIV pág. 171)

El proceso penal y el proceso administrativo son independientes entre sí y lo resuelto en uno no puede influir en el otro; si se sobresee el proceso penal o el imputado es puesto en libertad por falta de méritos, o se ampara contra el auto de formal prisión, estas circunstancias no impiden que la autoridad administrativa siga el procedimiento de competencia (Sem. Jud. Fed., Tomo XXII, pág. 792; LXII pág. 3950; pág. 76 y Tocas 5541/44/1a, 6098/49/2a y 105/57/1a; falladas respectivamente 29 de Agosto de 1951 y el 24 de febrero de 1959.

"El distinguido Penalista Manuel Rivera Silva: Manifiesta que no existe violación: ya que la duplicidad de estimaciones no lesiona el principio del artículo 23 Constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa que concurrentemente con el delito se puede presentar"(91).

Es decir un sólo acto, puede ser contemplado en diversas formas, de acuerdo al 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 (aspecto administrativo). Estos aspectos son diferentes, resultado que la estimación sobre el aspecto penal no invade ni influye en la estimación jurídica, que por otro lado las autoridades fiscales hagan del aspecto administrativo.

(91) Lomeli Cercozo, Margarita. Op. cit. Pág. 122

La sentencia penal sobre lo que establece la verdad legal, es sobre la comisión del delito, la responsabilidad y la pena, y la resolución administrativa que no considera ninguno de esos puntos puede dictarse sin agravio de la verdad establecida

"El Licenciado Eduardo Jolly Iturbide; sostiene la duplicidad de ilícitos administrativo y criminal no violan la prohibición del art. 23 Constitucional y expresa "Los hechos punibles no conllevan una repetición o duplicidad de sanciones, aún cuando estén previstos como ilícitos en distintos niveles normativos: no se recalifica y penaliza dos veces a un mismo hecho, dentro del área penal; la potestad sancionadora y las sanciones que se establecen para la infracción administrativa son distintas de las que estatuyen para el delito."(92)

"El tratadista Miguel Angel Garcia : Habla que la administración pública debe ser autosuficiente, para hacer cumplir por si misma las disposiciones fiscales, sin la intervención de otro organismo del Estado, es por ello que tienen amplia facultad para sancionar las infracciones cometidas dentro del ordenamiento jurídico fiscal."(93)

Algunos incumplimientos a las disposiciones fiscales por su gravedad, además de ser tipificadas como infracciones, lo son también como delitos, es decir el legislador considera que una misma conducta como infracción y como delito ambas fiscales y como consecuencia a ello existe una competencia simultanea, el juez por lo que respecta al proceso penal y del órgano administrativo y el procedimiento administrativo, existiendo en el primero una pena privativa de la libertad y la segunda de tipo pecuniario.

En relación con lo anterior, se da origen a dos procedimientos sancionadores: uno se tramita ante las autoridades judiciales, para la comprobación y castigo del delito y otro ante

(92) Garza, Sergio Francisco De La. Op. cit. Pág 881

(93) Garcia Dominguez, Miguel Angel Op. cit. Pág. 394

la autoridad administrativa para poder constatar y sancionar la infracción fiscal de manera pecuniaria. Otorga a este último la facultad para imponer sanciones de tipo pecuniario, que es pagar el impuesto omitido, la actualización de ellos, los recargos y la multa y los órganos judiciales dictaran penas privativas de libertad.

Lo que la Constitución quiere evitar es que se juzgue dos veces a una misma conducta desde la misma perspectiva, a fin de impedir que se imponga dos veces una misma clase de sanción, esto es, que se imponga dos veces una pena privativa de la libertad, o bien una sanción pecuniaria y que se decrete dos veces la pérdida de bienes o derechos.

Tal exigencia constitucional se cumple al tratar como infracción fiscal y de delitos fiscales, una sola conducta, se observan desde dos planos diferentes uno desde un plano judicial y el otro administrativo, el juez penal dictará pena privativa de la libertad, pero éste no puede condenar, ni sancionar pecuniariamente, ni la pérdida de bienes y derechos; a su vez, el órgano de la administración fiscal, sólo puede imponer multa, exigir el pago de la reparación del daño y decretar la pérdida de bienes y derechos, pero no puede imponer pena privativa de la libertad.

"El principio Non bis in idem solamente, trata de evitar que se repita el ejercicio de una misma acción penal contra un individuo, y con el cual aplicar las mismas sanciones, se quiere evitar en consecuencia que se abra un nuevo proceso por la misma conducta, para que se impongan las mismas sanciones específicas que puedan o podría haberse impuesto a consecuencia del proceso anterior."(94)

"Pero contrariamente a lo sostenido por el jurista Servando de la Garza, cuando una infracción fiscal sea simultáneamente delito fiscal, la imposición de sanciones coincidentes, pero diversas, no implica el ejercicio de dos acciones diversas, existe una identidad de causa, ya

(94) *Ibid.* Pág. 400

que la misma conducta da origen a dos acciones; pero no son las mismas partes, pues una acción la ejercita el representante social, (M.P.F), y otra el representante de la víctima, es decir, el órgano competente de la administración fiscal; tampoco es el mismo objeto, ya que no se plantea la misma pretensión, pues la acción penal se ejercita para que se condene al delincuente, con la pena privativa de la libertad; en cambio la acción administrativa, se ejercita para que al infractor se le imponga una pena pecuniaria, multa reparación del daño y la privación de un bien o derecho."(95)

El jurista Servando de la Garza comete un error al identificar, la potestad punitiva que por naturaleza es genérica, con la pretensiones punitivas que por esencia son específicas, ya que sólo pueden ejercitarse para que se impongan sanciones, también específicas, por la realización de una conducta que se tipifica, coincidentemente como infracción y como delito.

La publicidad de estimaciones no lesiona el principio consagrado en el artículo 23 Constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no impide ser procesado y condenado, una sola vez, por lo que una conducta tiene de delito y sancionada una sola vez por lo que tiene de infracción la misma conducta, tampoco se hiera el principio de la cosa juzgada, pues la irrevocabilidad de la sentencia penal lo único que impide son otros procesos sobre la misma conducta, para que se imponga la misma pena, de donde nace la *exceptio rei judicatae*, que constituye un impedimento absoluto contra el nuevo ejercicio de la infracción penal por la misma causa petendi, es decir, plantear más de una vez la misma pretensión; pero no se impide que coincidentemente se resuelva sobre la ilicitud administrativa que tipifique la misma conducta.

(95) Ibid. Pág. 401

Y la solución sería que en los delitos fiscales la jurisdicción correspondería exclusivamente a la autoridad judicial, la que fijará las penas corporales y pecuniarias, establecidas por la ley que configura el delito.

Mientras que la administración realizaría:

- a) La denuncia de hechos al M.P.F., a fin de que ejercite esté acción penal.**
- b) La coadyuvancia. al M.P.F.**
- c) Determinación de los impuestos omitidos, asegurar precautoriamente su pago y hacerlos efectivos juntos con las multas señaladas por la autoridad judicial, cuando se hubiere establecido el delito y consecuentemente la evasión de impuestos.**

CONCLUSIONES

De una relación tributaria, la cual va a ser un conjunto de obligaciones reciprocas para el sujeto activo (Edo.) y para el sujeto pasivo (gobernado), terminando ésta cuando el sujeto pasivo deja de realizar la actividad gravada por el activo. Naciendo de ella una obligación tributaria, la cual esta constituida por la prestación pecuniaria, que el sujeto pasivo le entrega al activo, extinguiéndose ésta con el pago. Pero es oportuno recordar de que: No de toda relación tributaria nace una obligación tributaria, pero si de toda obligación tributaria nace una relación tributaria.

Los conceptos de obligación tributaria y relación tributaria se podrian confundir, cuando se habla de la obligación que nace de la relación tributaria, pudiendo ésta obligación ser formal o sustantiva para sujeto pasivo, al tratarse de obligaciones formales se estará hablando de un hacer, no hacer y un tolerar, pero al hablar de una obligación sustantiva se está haciendo referencia a una la obligación tributaria, la cuál va a consistir en el pago de la contribución del sujeto pasivo al sujeto activo es por ello que cuando se hace mención a una obligación de dar se está haciendo alusión a la obligación tributaria.

El sujeto pasivo, sera el gobernado, el que a su vez puede estar constituido: en personas fisicas, personas morales; extranjeras y nacionales. Teniendo en cualquier caso una obligación principal de dar, (pagar la contribución); y secundarias como hacer (declaraciones); de no hacer (no cruzar la linea fronteriza por los lugares prohibidos); y de tolerar (visitas domiciliarias).

Entre tanto las obligaciones del sujeto activo representado en este caso por el Estado, comprendido por la Federación, Estados y Municipios; la obligación principal es exigir el pago de las obligaciones tributarias; su obligación secundaria es la de determinar el crédito fiscal, para el control de las contribuciones y abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto.

En efecto el sujeto activo podrá estar representado por; La Federación , Los Estados y Los Municipios, los dos primeros van a fijar las contribuciones que crean necesarias para su pleno desarrollo, mientras que los Municipios, solamente serán los recaudadores de estos. Teniendo la Federación, exclusividad sobre lo mencionado en el artículo 73 F XXIX Constitucional.

El sujeto pasivo una vinculación para con el sujeto activo en relación; a su nacionalidad, determinando quien es extranjero o nacional, los últimos deberán contribuir por concepto de sujeción en virtud a su domicilio; existiendo diferentes impuestos dependiendo la calidad del sujeto. El domicilio es otro elemento de vinculación para el sujeto pasivo de la relación tributaria, teniendo este especial importancia, ya que la autoridad fiscal puede controlar el cumplimiento de las obligaciones; el contribuyente puede a través de éste, determinar la competencia de la autoridad administrativa. etc. El lugar del hecho generador; se grava cualquier actividad realizada en territorio mexicano, independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo.

De esta relación entre el Edo. y los particulares, se desprende una serie de obligaciones, las cuales como ya fue señalado; pueden ser principal o secundarias para ambos; pero, cuando el contribuyente se desvincula de la obligación tributaria, nace la figura de la evasión; y como

obligaciones secundarias; de hacer, de no hacer y de tolerar, puede traer como resultado un incumplimiento de la obligación de pago.

El contribuyente puede no realizar un pago; acogiéndose en disposiciones legales, sin que exista una pena para ello, a esta actuación se le llama elusión. Las causas de la existencia de ésta, es por la inconformidad por parte del contribuyente, en relación del aumento de número de actividades gravadas, con el incremento en el importe de éstas, pensando el contribuyente que entrega la contribución; como una donación, ya que no experimenta ninguna contraprestación a su pago.

No existe una diferencia radical, entre el delito y las infracciones, ya que ambos tienen los mismos elementos constitutivos, la única diferencia se encuentra en las consecuencias que entraña cada uno de ellos; como son la pena y la autoridad que sanciona estas actividades.

La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, o sea el pago de los impuestos o derechos y los recargos correspondientes, sino además sufrir una sanción; que va a ser la multa, clausura o hasta la suspensión de actividades. Cuando un incumplimiento no amerite sanción pecuniaria no se estará frente a una infracción fiscal.

En los delitos fiscales como el contrabando y la defraudación fiscal, al estar tipificados, como infracciones, se contemplan las mismas circunstancias, pero teniendo dos sanciones diferentes

También es cierto que la gravedad que entrañan estas figuras, para la economía de país, era necesario que fueran elevadas al nivel del delitos, pero al seguir permaneciendo como infracciones, nos lleva a pensar que una misma acción puede ser considerada simultáneamente como infracción y delito, llevándonos con ello a observarlas desde un plano administrativo y uno penal y aceptando la legislación que una conducta puede ser considerada grave y menos grave, ya que la infracción es de menor gravedad que el delito.

Con la tipificación en el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera de un doble procedimiento, ante distintas autoridades, queda en duda si existe o no violación al artículo 23 Constitucional que consagra el principio de *Non bis in idem*, nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

El contenido del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, determina que la aplicación de las multas, se hará de manera independiente de las penas que impongan las autoridades judiciales. Reconociendo este artículo la existencia de dos procedimientos.

Es cierto que esta controversia fue resuelta ya al expresar que no existe violación al artículo 23 Constitucional, ya que una conducta puede ser considerada por su aspecto criminal y su aspecto administrativo. Así mencionado por el distinguido penalista el Lic. Manuel Rivera Silva, ya que no se va a ejercitar la misma acción sancionadora, es decir, no se le impondrá la misma pena, que es lo que trata de evitar la Constitución, que a una misma persona por una conducta, se le imponga una misma pena dos veces, ya sea de manera pecuniaria o bien con la una sanción judicial.

Cuando el individuo, está sujeto ante la autoridad administrativa por haber cometido una infracción, sera juez y parte del procedimiento esta autoridad, no estando las partes en igualdad de condiciones.

Al estar el contribuyente, sujeto a dos procedimientos ; en uno de ellos se le puede declarar inocente, y esto no tendria por que afectar al otro procedimiento, siendo que en ambos se juzga una misma actuación, pero vista desde dos planos diferentes; el administrativo y el penal

Es cierto que no se viola el artículo 23 Constitucional, ya que lo que trata de evitar la Constitución es que una persona reciba dos veces la misma sanción

Lo recomendable es que se tipificaran solamente como delitos, es decir, sin dejar de apreciar la gravedad de estas actividades, siendo competente para conocer de ellos una autoridad especial judicial, ya que al ser una autoridad administrativa, no podría girar orden de aprehensión, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 Constitucional, siendo la autoridad especial la encargada de sancionar el hecho delictivo, imponiendo una sanción pecuniaria, es decir la multa, coadyuvada en este apartado por la autoridad administrativa, la cual en éste procedimiento seria la parte pasiva del hecho delictivo, esto es, la parte ofendida.

Ya que al considerarlos solamente como infracciones se iba a retroceder y en lugar de ayudar incrementaria los ilicitos tributarios por parte de los gobernados, ya que sólo se castigaria con multa.

El ilícito tributario debe ser considerado como infracción y como delito.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

ARILLA VILLA, Manuel, Derecho Fiscal y Económico de las Empresas. México, Cárdenas editor y distribuidor, 1981.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4a ed. México, Editores Themis, 1988.
CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. México 1993, Editorial. Porrúa S.A.

CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo III Editorial. Heliasta

CARRETERO PEREZ, Adolfo. Derecho Financiero. Editorial Santillana 1968.

CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. 26a ed. México 1989. Editorial Porrúa S.A.

DELGADILLO GUTIERREZ, Lius Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3a ed. México, Editorial Limusa.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 24a ed. México 1982, Editorial Porrúa S.A.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. México 1982 Cárdenas editor y distribuidor.

GARZA, Sergio Francisco, De La. Derecho Financiero Mexicano. 17 a ed. México 1994 Editorial Porrúa S.A.

GIORGETTI, Armando, La Evasión Tributaria. Editorial Depalma 1967.

GUILIANI FONROUGE, Derecho Financiero 2a ed. Buenos Aires, 1987 Editorial Depalma

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 2a ed. Ediciones Contables y Administrativas México 1986

JOHNSON OKHUUSEN, Eduardo. Temas Fiscales México 1985, Editorial Pac.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

ARILLA VILLA, Manuel, Derecho Fiscal y Económico de las Empresas. México, Cárdenas editor y distribuidor, 1981.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4a ed. México, Editores Themis, 1988.
CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. México 1993, Editorial. Porrúa S.A.

CABANELLAS, Guillermo, Diccionario, Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo III Editorial. Heliasta

CARRETERO PEREZ, Adolfo. Derecho Financiero. Editorial Santillana 1968.

CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. 26a ed. México 1989. Editorial Porrúa S.A.

DELGADILLO GUTIERREZ, Lius Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3a ed. México, Editorial Limusa.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 24a ed. México 1982, Editorial Porrúa S.A.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. México 1982 Cárdenas editor y distribuidor.

GARZA, Sergio Francisco, De La. Derecho Financiero Mexicano. 17 a ed. México 1994 Editorial Porrúa S.A.

GIORGETTI, Armando, La Evasión Tributaria. Editorial Depalma 1967.

GUILIANI FONROUGE, Derecho Financiero 2a ed. Buenos Aires, 1987 Editorial Depalma

JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 2a ed. Ediciones Contables y Administrativas México 1986

JOHNSON OKHUUSEN, Eduardo. Temas Fiscales México 1985, Editorial Pac.

KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal. México 1989, Editorial Themis.

LOMELI CERESO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. México 1978. Editorial Porrúa S.A.

MARGAIN MANATOU, Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 9a ed. México 1989, Editorial Porrúa S.A.

PAVON VASCONCELOS, Francisco. Comentarios de Derecho Penal. 6a ed. México 1989 Editorial Porrúa S.A.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, México 1976, Editorial Porrúa S.A.

QUINTANILLA VALTIERRA, Jesús. Derecho Tributario Mexicano. México 1988, Editorial Porrúa S.A..

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. México 2a ed. 1986 Editorail Harla.

SANCHEZ HERNANDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. 2a ed. México Cárdenas editor y distribuidor 1988

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 7a ed. México , Cárdenas editor y distribuidor. 1986

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 89a ed. Editorial Porrúa S.A. 1992

Código Fiscal de la Federación. México. Editorial Delma. 1994

Ley Aduanera. México. Editorial Porrúa 1993