

347
29



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 70 Y
94 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL VIGENTE,
(VIOLACION AL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM).**

T E S I S:

**Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN DERECHO.**

P R E S E N T A:

GLORIA ADRIANA ORTIZ CHOY.

A S E S O R:

Lic. Miguel Aguilar García.

BOSQUES DE ARAGON, Estado de México.

1998.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

258598



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

CAMPUS ARAGÓN

JEFATURA DEL ÁREA DE DERECHO

LIC. ALBERTO IBARRA ROSAS
JEFE DE LA UNIDAD ACADÉMICA
PRESENTE.

La alumna GLORIA ADRIANA ORTIZ CHOY, ha presentado a consideración de esta Jefatura la tesis denominada "LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 70 Y 94 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL VIGENTE (VIOLACION AL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM)" y para los efectos del Examen Profesional que se llevará a cabo el día en que esa Unidad Académica lo indique esta Area a mi cargo ha designado como jurado a las siguientes personas:

- 1.- PRESIDENTE: LIC. MIGUEL AGUILAR GARCIA
ANTIGÜEDAD: 16/ABR/78
- 2.- VOCAL: LIC. YULIC BARRIENTOS SOLIS
ANTIGÜEDAD: 16/OCT/81
- 3.- SECRETARIO: LIC. ROSA HERIBERTA CIRIGO BARRON
ANTIGÜEDAD: 31/OCT/84
- 4.- 1er SUPLENTE: LIC. ALICIA C. RIVAS GARCIA
ANTIGÜEDAD: 14/AGO/95
- 5.- 2do SUPLENTE: LIC. JUAN CARLOS ROMERO AVILA
ANTIGÜEDAD: 14/AGO/95

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"
BOSQUES DE ARAGÓN EDO. DE MEX., 13 DE SEPTIEMBRE DE 1997

LIC. ROSA MARÍA VALENCIA GRANADOS
JEFE DEL ÁREA DE DERECHO
c.c. p. Jefe del Departamento de Servicios Escolares
c.c. p. INTERESADO
RM IVG/MSR/hgm

AGRADECIMIENTOS...

¡GRACIAS, DIOS!

*Por brindarme la gran oportunidad
de vivir para poderte ser útil.*

*A mi papá:
Don Mario Ortiz Tetlacuilo.*

*Quien con tantos desvelos, trabajo,
paciencia y cariño me ha
formado.*

*A mi madre:
Señora Ma. Esther Choy Santiago de Ortiz.*

*A quien le debo todo lo que soy y seré; y
a quien no tengo palabras para agradecer
todo lo que hace por mí.*

*Mi gratitud
al Licenciado Don Miguel Aguilar García:*

*Quien con su infinita paciencia y sabiduría me
facilito su tiempo, persona y conocimientos
para poder desarrollar el presente trabajo de
tesis.*

Al honorable jurado:

Quienes examinarán mi trabajo y dedicación, y de quienes espero su comprensión para alcanzar el preciado título de Licenciado en Derecho, que desde el inicio de la carrera me comprometí a respetar y honrar.

A mis abuelos:

Eva, José y Felipe, quienes siempre me han cuidado con amor.

Mi gratitud a mis maestros:

Mtra. Delta Ortiz T., Lic. Gerardo Hurtado Montiel, y Dr. Sadot Javier Andrade Martínez.

Quienes me dieron las lecciones más importantes de mi vida.

A mi amor, amigo, compañero y crítico:

Abogado Sergio Claudio González.

Gracias por tus regaños, cariño y apoyo incondicional.

LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 70 Y 94 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL VIGENTE. (VIOLACION AL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM).

INDICE.

INTRODUCCION.

CAPITULO I.- EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

a) La finalidad del derecho tributario.....	1 pág.
b) La finalidad del derecho penal.....	15
c) El derecho penal especial.....	18

CAPITULO II.- EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

a) Sanciones administrativas.....	28
b) Sanciones penales.....	37
c) Concurso de leyes.....	41

CAPITULO III.- DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

a) Noción del delito fiscal.....	52
b) La sanción.....	62
c) Penas accesorias.....	65
a') El decomiso.....	68
b') La multa.....	69
c') El recargo.....	71

CAPITULO IV.- LA FACULTAD SANCIONATORIA DEL ESTADO.

a) Análisis del artículo 21 Constitucional.....	72
b) Estudio del artículo 70 del Código Fiscal Federal.....	78

c) Examen del artículo 94 del Código Fiscal Federal.....	85
--	----

CAPITULO V.- LA CONTRAVENCION AL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

a) El principio non bis in ídem.. ..	89
b) La dualidad de la sanción en el sistema tributario mexicano.	95
c) La sanción pecuniaria como pena.....	98

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION.

La existencia en el derecho de las obligaciones fiscales, derivan de la necesidad que tiene el Estado de disponer de recursos financieros para poder realizar sus fines. El impuesto tiene una finalidad social que lo convierte en instrumento que incide en la estructura socioeconómica constituyendo un medio eficaz para lograr una más justa redistribución de rentas y riquezas, erigiéndose así en una de las armas más importantes para el logro del bienestar social y del mantenimiento de una convivencia comunitaria.

De ahí, que el cumplimiento de las obligaciones fiscales dará nacimiento a infracciones y sanciones tributarias, las cuales, integran el derecho penal especial al que le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa en contrario. La naturaleza del sistema represivo fiscal no impide que ciertas cuestiones, tales como la tipicidad de las infracciones, se rijan por las reglas específicas del derecho fiscal, al menos que sea violatorio del orden jurídico.

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

Existe la posibilidad de que un mismo comportamiento suponga una infracción administrativa y, simultáneamente, otra penal, en cuyo caso cabría pensar en la posibilidad de que se de el concurso de normas y la correspondiente acumulación de sanciones, violándose así, el principio non bis in ídem, de acuerdo con lo establecido por los artículos 70, 94 y siguientes del Código Fiscal Federal.

En principio, los actos de la administración en la imposición de las sanciones siempre se deben subordinar a la autenticidad judicial, y en el caso de la colisión entre ambos, se debe resolver en favor de ésta. Lo anterior se da en virtud de que existen dos sistemas de sanciones, administrativas o pecuniarias y las penales. De tal suerte, cuestionamos en el presente trabajo, si a un mismo comportamiento se le puede aplicar tanto las sanciones administrativas como las penales. Como se demostrará en la presente tesis, esto no debe ser así ya que precisamente el principio non bis in ídem establece la garantía constitucional de no poder sancionar dos veces por el mismo hecho.

No obstante lo anterior, el Código Fiscal Federal establece que la sanción pecuniaria será aplicada siempre y exclusivamente por la autoridad administrativa (artículo 94 del Código Fiscal Federal). Este precepto plantea la cuestión de la inconstitucionalidad de la ley, en relación con el artículo 21 de nuestra Carta Magna. Ahora bien si se entiende que la sanción pecuniaria también es la pena, como lo establece el artículo 24 fracción VI del Código Penal Federal, considero que podría ser declaratorio el artículo 70 y 94 del Código Fiscal Federal de inconstitucionalidad.

Incluso puede suceder que converjan en una relación de concurso ideal infracciones tributarias de orden administrativo, como infracciones de naturaleza criminal. En estos casos, puede acontecer que el hecho que se castiga con infracción criminal sea el mismo que el previsto como infracción administrativa. En estos supuestos no se está ante un concurso de infracciones sino ante el concurso de leyes. Admitir en este caso la acumulación de sanciones, es vulnerar el principio non bis in ídem, y mientras no se regulen expresamente en la legislación esta garantía de limitación al poder sancionador, se tendrá que seguir fundamentando con otros criterios que los artículos 70 y 94 del Código Fiscal Federal, son inconstitucionales, por tanto no deben aplicarse.

Finalmente, lo que buscamos al exponer el presente trabajo es que no se haga uso irracional de la pena, ya que las sanciones (pecuniarias o privativas de la libertad) no deben presentar más del mínimo de sufrimiento necesario.

CAP I.- EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

a) LA FINALIDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Antes de iniciar el presente capítulo, es menester dejar en claro algunos conceptos para después aplicarlos con mayor familiaridad, razón por la cuál comenzaremos definiendo los vocablos fin y finalidad.

Por fin debemos entender: “El resultado o el efecto aún no producido, pero deseado;”¹ y por finalidad entenderemos: “La motivación, o el resultado de una actividad que responderá a la pregunta ¿para qué?”²

De lo expuesto diremos que es nuestra obligación aplicar estos preceptos de orden técnico en el planteamiento y en la realización de nuestros fines, para lo cuál Nicolai Hartmann,³ describe los tres momentos que forzosamente tendrá un fin.

“Estos tres momentos son:

- 1.- Elección del fin.
 - 2.- Selección de los medios para la obtención de la finalidad requerida sin prejuzgar si son lícitos o ilícitos.
 - 3.- La realización.
- Existiendo siempre un Nexo Causal entre medios y finalidad.”

Se preguntaran para que nos sirve la especificación anterior. En realidad es muy simple por que gracias a ella centraremos nuestro estudio en estos tres momentos aplicados a la primera parte de nuestro capítulo.

Antes de iniciar el presente trabajo, debemos puntualizar que la elección del fin en el derecho tributario se enfoca a la obtención de recursos

¹ ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Editorial Bibliografica Argentina S.R.L. vol XVII. Buenos Aires, 1978. pág. 237-257.

² Idem.

³ CFR.- “Introducción al Estudio del Derecho”, 42a edición. Editorial Porrúa. S.A. Mexico, 1991. pág. 416.

financieros (contribuciones),⁴ por parte del Estado, para cubrir los gastos públicos que reclaman la Administración Pública.

Los medios que el Estado ha seleccionado para la aplicación de estos recursos son muy diversos. Y lo veremos con más detenimiento en el desarrollo del presente trabajo. Pero podemos adelantar que es preciso considerar al Derecho Fiscal como un derecho autónomo y dejar en claro cuales son los medios en que se basa este derecho para ingresar a las arcas del Estado los consabidos recursos que necesita para su supervivencia.

En este sentido, la realización consiste en el cobro de contribuciones, y la fuente de esta realización será observada en las instituciones públicas facultadas por la ley para realizar los cobros. Solo por nombrar algunas de estas instituciones diremos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es el órgano administrativo más importante que tiene nuestro país, puesto que gracias a él, se obtienen, administran y distribuyen las contribuciones. Pero también es importante que se hable de la facultad del Tribunal Fiscal de la Federación y del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal y Local para administrar justicia respecto de las contribuciones.

Dicho lo anterior, iniciaremos este estudio con la pregunta ¿Qué es el Derecho Tributario? A la cuál responderemos diciendo que el Derecho Tributario es la principal rama del grupo de normas que guardan ciertas similitudes con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado. Definiendo esta rama* como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de sus nacimientos, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

⁴ Artículo 2 del Código Fiscal Federal: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. ...".

* Tradicionalmente los autores han dividido al Derecho Financiero, en tres ramas: Derecho Tributario, Derecho Patrimonial del Estado y el Derecho Presupuestal, siendo la primera de ellas la que aquí nos ocupa.

No obstante la definición anterior, es imperante la necesidad de definir la fuente de la rama que nos ocupa, siendo este el Derecho Financiero, definido como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber; en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, mediante los órganos que ejerce dicha actividad y los medios en que se exteriorizan, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.

Pero esto nos lleva a una interrogante más, ¿Qué es el Derecho Fiscal?^[1] * Nosotros lo entendemos como la enumeración de medios con que cuenta el Estado para allegarse de recursos y satisfacer sus propias necesidades, y las de sus gobernados, así como a la prestación de servicios.

Para efectos del presente trabajo, entenderemos al Derecho Fiscal,** al Derecho Tributario y al Derecho Financiero, como sinónimos, y con los conceptos respectivos deberemos entender todo lo concerniente a la Hacienda Pública, es decir, al mismo Estado en su aspecto de receptor de contribuciones para la cobertura de los gastos que reclama la Administración Pública.

Haciendo un poco de historia, sobre el Derecho Tributario, es necesario empezar en Alemania donde se dio la primera manifestación en este sentido, correspondiendo al ordenamiento fiscal alemán o Reichsabgabenordnung, en el año de 1919, una de las causas del brillante desarrollo del derecho fiscal. Por deficiencia de información, alguien ha identificado a este cuerpo legal como manifestaciones de Enno Backer,

* De la palabra Fiscal se deriva lógicamente el sustantivo "Fisco", para aplicarse a todos los conceptos que atañen a la Hacienda Pública.

** El origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contra posición al erario, que era el tesoro del Estado; posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público. Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco a la cámara del rey, al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado. Tanto en España como en América, hoy en día, ambos vocablos se consideran sinónimos.

jurista que actuó durante la República de Weimar, cuya filiación deocrática era indudable. La confusión radica en que en el año de 1934 se introdujeron reformas mediante la *Steweranpassungsgesetz* o ley de adaptación impositiva, disponiendo, entre muchas cosas, que en lo futuro las leyes fiscales serían interpretadas de acuerdo con las concepciones generales del nacionalismo, es decir, estableciendo el predominio de lo político, pero tales disposiciones fueron suprimidas más tarde y no figuran en el texto actualizado.

Siendo la codificación mexicana, la que siguiendo la línea del ordenamiento alemán, organizó un cuerpo homogéneo de normas específicas de la tributación, consolidando, el órgano jurisdiccional independiente - el Tribunal Fiscal de la Federación - encargado de resolver los conflictos fiscales. Cabe aclarar que en México la expresión fiscal y financiero, no son equivalentes a tributario, ya que incluyen otros aspectos de índole patrimonial que afectan a la Administración Pública, como lo hemos visto en los conceptos anteriormente mencionados. Sin embargo, para los fines del presente trabajo los consideraremos como sinónimos.

Siguiendo un poco con la historia del Derecho Tributario Mexicano veremos que, las tentativas de sistematización producidas desde los años '20s fué sancionar la Ley de Justicia Fiscal, que entró en vigencia el primero de enero de 1937, y que constituyó un apreciable progreso para la defensa de los contribuyentes. Es así que en el Código Fiscal de la Federación, que entro a regir desde el primero de enero de 1939, se subsumieron errores del capítulo IV, constituyendo el primer esfuerzo serio para reunir en un solo cuerpo de leyes, las normas más generales del derecho tributario.

Este ordenamiento rigió hasta fines de 1966, pues el 30 de Diciembre de ese año se promulgó el nuevo Código Fiscal de la Federación, publicado en el diario Oficial el 19 de enero de 1967 y con vigencia desde el primero de abril del mismo año. El cual consta de 246 artículos distribuidos en cuatro títulos; título primero, Disposiciones Generales; título segundo, Disposiciones Sustantivas; sujetos, nacimiento y extinción de los créditos fiscales; infracciones, sanciones y delitos; título tercero, Procedimiento Administrativo; título cuarto, Procedimiento Contencioso.

De él se ha dicho, a manera de resumen, que no introduce novedades doctrinarias, ni incorpora a la legislación fiscal nuevas o diferentes corrientes teóricas. Sin embargo, mucho se ha discutido en torno a la autonomía del Derecho Financiero, aunque en parte la discusión se abreviaría si se precisa que se entiende por autonomía

Respecto a la autonomía del Derecho Financiero, Antonio Berliri afirma que: “El Derecho Financiero y el Derecho Tributario no constituyen en ningún caso algo desgajado de las otras ramas del Derecho, cualquiera de sus ramas, aún cuando autónoma, esta necesariamente ligada a todas las demás con las cuales forma un todo único indescindible; es decir, se confirma la proclamación de la máxima de un universo iure. Así mismo, cualquiera que sea la posición que se adopte, debe admitirse que existen principios generales de Derecho Financiero y Tributario a los que debe inscribir para la interpretación e integración de las normas correspondientes.”⁵

Además de Berliri anteriormente citado, puedo agregar como sostenedor de la autonomía del Derecho Financiero a Inghrosso y a Tesoro, en Italia a Rossy y a Carretero en España, a Gómez de Sousa y a Nogueira en Brasil y a Villegas Basavilbaso, en Argentina.

Por nuestra parte, estamos de acuerdo con estas apreciaciones, sin embargo, al analizar desde el punto de vista de la autonomía científica las diferentes materias de Derecho Patrimonial del Estado, encontramos que el Derecho Presupuestario, el Fiscal, el Administrativo, el Tributario y el Financiero cuentan con ciertas particularidades que los diferencian de otras materias de derecho. Ya que en el Derecho Tributario sustantivo o material, encontramos que existen principios, como el de “nullum tributum sine lege” y el de la solidaridad sustantiva así como institutos propios, tales como el de la responsabilidad substituta y la responsabilidad objetiva. En cambio, el Derecho Tributario Adjetivo o Formal es parte, indudablemente, del Derecho Procesal. En lo que se refiere a la parte represiva de la materia tributaria, tenemos la opinión de que forma parte del Derecho Penal y del Derecho Administrativo.

⁵ BERLIRI, Antonio. “Principios de Derecho Tributario”. vol. I. Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964. pág. 589.

Pero esta autonomía en el Derecho Tributario no debe causarnos problemas, puesto que es una característica que se presenta en otras ramas jurídicas, tradicionalmente consideradas como autónomas, por ejemplo, el derecho civil, y aún dentro de este, el derecho de familia, en los cuales puede comprobarse la existencia de institutos de la más diversa naturaleza, convencionales o legales, preceptivos o supletivos, con o sin contenido económico, sin que ello justifique la negación de la autonomía de esas ramas jurídicas.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación teniendo a la vista el Código Fiscal Federal, se ha pronunciado respecto a la autonomía del Derecho Financiero, señalando que: "Con arreglo al artículo 11 del Código Fiscal, el derecho común no es supletoriamente aplicable cuando así lo disponga de modo explícito el referido código, sino también cuando, al respecto no exista norma alguna expresa, la aplicación supletoria no pugna con la naturaleza propia del Derecho Tributario. Esto es, resulta admisible llenar los vacíos de la ley impositiva con el contenido de las normas del Código Civil, siempre que tales normas no sean contrarias a la naturaleza propia del Derecho Fiscal."^{*}

Por otra parte la autonomía estructural del Derecho Tributario frente al Derecho Administrativo descansa en el Derecho Tributario Sustantivo como destinatario, en la gran mayoría de los casos a los particulares y no a la Administración Pública, correspondiendo a dichos particulares realizar ellos mismos la misma aplicación directa de las normas de Derecho Tributario Sustantivo sin que exista intervención o injerencia normal por parte de la Administración Pública.

A este respecto, concluye Jarach señalando que: "El Derecho Tributario Material depende de premisas que se hallan en normas constitucionales, y no se puede bien entender sino en la relación con ellas, (el titulado derecho tributario constitucional); la realización del derecho tributario sustantivo o por lo menos el controlador de su aplicación legal es tarea de la titulada actividad administrativa tributaria; las normas formales que la disciplinan, están, pues, estrechamente vinculadas con las del derecho

^{*} Informe a la SCJN. Bodegas de Depósito, S.A., Segunda Sala, AR 2969/62, México D.F., 1966, pág.108.

tributario sustancial; más aún como hemos dicho recién, la misma autonomía estructural del derecho tributario material da una naturaleza especial a la actividad de la Administración Tributaria, más cerca a la actividad jurisdiccionales ramas administrativas. Al derecho Administrativo estan vinculadas una parte penal (el titulado derecho administrativo penal) y del derecho procesal (el derecho tributario procesal y procesal penal). También estas ramas del derecho reciben de la materia características propias. Con esto se pone en evidencia la inseparabilidad del derecho tributario del sistema general del derecho, aunque se admite la autonomía estructural del derecho tributario material y una autonomía objetiva, científica y didáctica de todo el derecho tributario.”⁶

En México, FLORES ZAVALA, Ernesto proclama, también que: “La autonomía del Derecho Tributario y en el Tribunal Fiscal de la Federación, en algunas ejecutorias ha reconocido la autonomía del Derecho Tributario, si bien refiriéndose a él con el nombre de (Derecho Fiscal).”⁷ Claramente se puede notar, sin embargo, que se ésta refiriendo no al Derecho Financiero, sino al Derecho Tributario, o Derecho Fiscal, en la siguiente ejecutoria;

“Derecho Fiscal Mexicano.- En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano pudiéndose citar entre últimos intentos en tal sentido la Ley de Percepciones Fiscales y el actual Código Fiscal de la Federación. De manera que al declarar el artículo 11 de este último Código, que el derecho común sólo podrá aplicarse, supletoriamente respecto a la Legislación Fiscal cuando expresamente esten previstas su supletoriedad, o cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, el legislador mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos.”⁸ Respecto al Distrito Federal, el Congreso de la Unión actúa como órgano local, a él le corresponde la expedición de la Ley de Ingresos y la aprobación de su presupuesto de egresos. (Artículo 73 constitucional).

⁶ JARACH, Dino. “El Hecho Imponible”. Editorial Rev. de Jurisprudencia, Argentina, BS., 1943, pág. 30-34.

⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. “Finanzas Públicas Mexicanas”, vol. 1, n. 6. Editorial Porrúa, México, 1959, pág. 148

⁸ *Ibidem*, pág. 8.

Por otro lado, consideramos que la realización del fin del Derecho Tributario consiste en el cobro de contribuciones, para lo cual, le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, según la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado (artículo VI fracción III). Por su parte, la Ley Orgánica del Distrito Federal dispone en su sección destinada a la Hacienda Pública (artículos 90-94) que sus ingresos son los que anualmente determine su Ley de Ingresos y que al establecer su sistema de ingresos debe cuidarse de coordinarla con la de la Federación para evitar, hasta donde sea posible, la sobreposición de gravámenes; los egresos del Distrito Federal son los que se determinen anualmente a su presupuesto de egresos.

Las funciones hacendarias del Distrito Federal se realizan por la Tesorería del Distrito Federal, además de las leyes de Ingresos y de los decretos relativos al presupuesto de egresos, que son anuales, existe con carácter permanente la Ley de Hacienda del departamento del Distrito Federal, anteriormente, y desde hace un par de años el Código Financiero.

En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones y conforme a la subdivisión de los Poderes, el Poder Fiscal es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las Leyes que determinan que hechos o situaciones son las que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de nuestro país, el Fisco se ejerce por el poder Legislativo cuando expide las leyes reglamentarias de cada atribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de estas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal.

En la existencia del Derecho Tributario Administrativo, resulta que para que el Estado logre la satisfacción del interés en percibir los tributos, no es suficiente que el Poder Legislativo dicte las leyes que crean los hechos imponibles y en que la vida real se produzcan hechos generadores que produzcan obligaciones a cargo de determinados sujetos, sino que debe desarrollarse una actividad por parte de la Administración para que esos

hechos generadores no queden sin declararse o sin descubrirse, a fin de que los elementos necesarios hagan la determinación del crédito fiscal sean verazmente obtenidos o declarados y de esa forma controlar que efectivamente ingresen a las cajas públicas los créditos que se han creado a favor del Estado.

En cambio, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de administración fiscal, el determinar o el de comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la Ley.

Existe una actividad Administrativa que se desarrolla en el campo de la tributación y que está dirigida a la satisfacción de la prestación tributaria, pues la Administración no puede ni debe simplemente esperar que todos los ciudadanos cumplan espontánea e íntegramente con sus obligaciones tributarias. En consecuencia, el Estado debe proveer con la actividad administrativa en el campo de la imposición, a fin de que se cumpla efectivamente cuando el derecho le atribuye.

Esta actividad administrativa tributaria, que se extiende a que no se sustraigan los deudores al cumplimiento de las posibles pretensiones tributarias, alcanza no sólo, a aquellas personas quien tiene el carácter de deudores tributarios, sino que va más allá y tiene también como función investigar quiénes pueden ser los presuntos deudores, o sea descubrir a aquellas personas que han realizado hechos generadores tributarios, pero que no los han declarado, o que habiéndolo declarado no han expuesto a la administración fiscal los datos necesarios para realizar la determinación de sus adeudos tributarios o habiéndolo hecho, es necesario verificar el cumplimiento de sus obligaciones.

Ahora bien, mientras que las relaciones tributarias sustantivas tienen carácter singular transitorio y quedan extinguidas en el derecho del pago de la prestación tributaria, las relaciones tributarias administrativas o formales, por el contrario, tienen una relación de duración y se prolongan en el

tiempo; (Recuérdese la obligación de llevar libros, la obligación de información que tiene a su cargo muchos sujetos pasivos de relaciones tributarias formales, respecto a quienes, en algunos casos, puede no solo llegar nunca a surgir el crédito fiscal a su cargo) Un sujeto pasivo del impuesto al ingreso global de las empresas tienen la obligación de empadronarse, de llevar una contabilidad más o menos complicada, de presentar declaraciones anuales, de presentar visitas y auditorías, y sin embargo, puede ser que no tenga la obligación de hacer pago alguno sino le resulta de su actividad al concluir el ejercicio fiscal un ingreso global gravable.

Pero también, el derecho formal tributario hace surgir obligaciones autónomas respecto a terceros, es decir, personas distintas del sujeto pasivo por adeudo ajeno, quienes nunca tendrán la obligación de pagar el tributo. Es claro que estas obligaciones, están subordinadas a la relación tributaria sustantiva singular, y se exteriorizan a través de los derechos de información, de suministrar informes y en general de auxiliar a la administración fiscal, para que ésta pueda controlar el cumplimiento de la obligación de pago a cargo de aquellos sujetos pasivos.

Entre la realación tributaria material o sustantiva y la relación tributaria formal o administrativa, existen distinciones en cuanto al contenido como en cuanto a los sujetos. Por lo que respecta al contenido, debe notarse que el de la obligación tributaria sustantiva es siempre el pago de la cantidad de dinero o de otros bienes, que el deudor debe entregar al sujeto activo; las relaciones tributarias administrativas tienen como objeto las prestaciones de hacer, de no hacer o de tolerar. Por lo que se refiere a los sujetos, mientras en los que se refiere a la relación tributaria sustantiva lo son siempre el deudor principal, o quienes tienen responsabilidad por adeudo el sujeto pasivo lo puede ser cualquiera de dichos sujetos acabados de mencionar, pero además otras personas que nunca tendrán el deber de pagar el tributo, pero que resultan obligados al cumplimiento de dichas obligaciones en virtud de una colaboración que de ellos se requiere para tutelar el adeudo de la obligación tributaria sustantiva.

Por otro lado, mientras que las obligaciones substantivas nacen para siempre, directamente de la ley, las obligaciones tributarias formales pueden nacer no sólo directamente, sino que, como sucede con bastante frecuencia, de actos administrativos que, naturalmente deben estar basados en la ley, pero que encuentran en ésta sólo una fuente indirecta y mediata de existencia.

Otra gran finalidad del Derecho Tributario se encuentra en materia de leyes privativas, Flores Zavala ha formulado el principio de igualdad de la siguiente manera; “Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. Así el gravar se debe establecer en tal forma a cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.”⁹

En realidad la garantía de igualdad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que garanticen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate para determinar quiénes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley este con las necesidades de conveniencia generales en el lugar, tiempo y modo de sus aplicación, para determinar si son a no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aún deben, establecer categorías diversas a condiciones en que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate.

En el mismo sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que: “El principio de igualdad establecido por la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que

⁹ *Ibidem*, pág. 10.

ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en bases responsables y respondan a una finalidad económica o social. Si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes pueden hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad, ya que el valor económico de los bienes que constituye el objeto materia del impuesto no determina por sí solo y a veces no determina en ningún modo, las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados, y de la situación de los contribuyentes a este respecto.”¹⁰ En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son indirectamente. Tanto el tesoro público como el régimen impositivo con el que se le constituye, son instrumentos de gobierno y para la obtención del bien común que es la finalidad de todo sistema tributario ha de considerarse no exclusivamente en la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno sino en mayor o menor deber de contribuir que tiene razón de ser distinta de sólo la capacidad económica que tiene el contribuyente.

De los conceptos expuestos en el presente trabajo, y de las opiniones que en general los tratadistas del derecho Tributario han expresado, podemos deducir que las contribuciones tienen los caracteres que vamos a señalar;

- a) Carácter público.
- b) Son prestaciones en dinero o en especie.
- c) Son contribuciones obligatorias o coactivas.
- d) Es una relación personal de derecho, obligatoria.
- e) Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.
- f) Deben ser justos.
- g) En principio, los recursos que proporcionan los tributos no deben afectarse a gastos determinados.

¹⁰ INSTITUTO DE ESPECIALIZACION JUDICIAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, “Manual del Juicio de Amparo”, Editorial Themis, México, 1997, pag. 589.

Los elementos personales en el Derecho Tributario Administrativo son la Administración (llamada generalmente con el nombre de fisco); los deudores del impuesto, por adeudo propio o ajeno, y otras personas determinadas por la ley, conocidas con el nombre de terceros.

De tal forma, se ha explicado que: “En el pago del crédito fiscal se encuentra el punto final de todo el Derecho Tributario Administrativo, el cual se integra de tres grandes grupos de obligaciones administrativas.”¹¹

En primer lugar se encuentran: “Las obligaciones a cargo de aquellos sujetos que han realizado un hecho generador. Tenemos frente a nosotros al núcleo de obligaciones tributarias de Derecho Administrativo que consiste en las varias relaciones entre autoridad y obligado que vienen a ser creadas por el procedimiento tributario, comprendiendo el procedimiento contencioso, la ejecución forzosa y en su caso, el procedimiento de restitución.

Otro segundo caso de obligaciones tributarias son las que existen a cargo de futuros y presuntos deudores del crédito fiscal. A estos les impone la ley una relación permanente, que se inicia con la relación de empadronamiento o de registro y se prolonga en el tiempo a través de las obligaciones de llevar libros de contabilidad, de presentar declaraciones, de rendir informes, de soportar visitas domiciliarias, auditorías y otras, aún antes y a pesar de que no lleguen a surgir la obligación de pagar un adeudo tributario.

El tercer grupo de obligaciones está atribuido a los terceros, a quienes se imponen obligaciones de rendir informes, de vigilancia, de pericia y de otras clases, como prestaciones cívicas que tienen su fundamento en deberes concretos de cooperación y no como consecuencia de un deber general que no existe sino en el caso concreto y con motivo de requerimiento de la autoridad fiscal, lo contrario sería incompatible con el régimen de derecho.”¹²

¹¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. “Derecho Tributario Mexicano”, segunda edición, Editorial Trillas, México, 1991, pág. 418.

¹² *Idem*.

Debe advertirse que algunas de estas obligaciones, especialmente las que tienen el carácter permanente, tienen el carácter de relaciones de poder, ya que el Administrado se encuentra en una situación de subordinación respecto a la autoridad. Sin embargo, la actuación de la autoridad debe ceñirse estrictamente a las limitaciones que la Constitución y las leyes le señalan, para que no produzca la ilicitud en la misma, y por tanto la impugnación.

En otros casos, sin embargo, las leyes tributarias especiales consignan en forma expresa las obligaciones administrativas, de hacer, de no hacer o de tolerar, de los sujetos pasivos y de los terceros.

Las obligaciones tributarias formales, se clasifican según el ordenamiento jurídico tributario, esto es, mediante deberes y prohibiciones, obligando al aportamiento económico del obligado tributario de modo tal que la imposición puede ser cumplida sobre la base de criterios económicos.

Dada la naturaleza de la empresa del presente trabajo, no es posible entrar al examen del articulado, ni siquiera a grandes rasgos, tal y como efectuaremos, al dar a conocer el Capítulo IV y V del presente trabajo, pero es posible decir, que la parte dedicada al ilícito tributario es la menos lograda, no sólo por la diferenciación que establece entre lo administrativo y lo penal, que estimamos impropia, sino también por su redacción a otro ordenamiento -código penal o ley aduanera- y a la justicia represiva ordinaria la consideración de los delitos tributarios, con prioridad de los órganos especializados que en el propio código instituye. Para ello la ley es un aporte en favor de la tenencia codificadora que procura la agrupación orgánica y coherente de las normas tributarias. De esta forma concluimos el presente apartado señalando que la finalidad principal del Derecho Tributario consiste en el cobro de impuestos, a los gobernados, por parte del Estado y de esa forma garantizará la supervivencia de este.

b) LA FINALIDAD DEL DERECHO PENAL.

En cuanto a la codificación penal mexicana, fué hasta el año de 1871, cuando se publicó por primera vez el Código Penal Mexicano, el cual fue un adelanto positivo en las instituciones jurídicas mexicanas, consagrando conquistas como la libertad preparatoria, o dispensa condicional de una parte del tiempo de prisión a los reos que observaban buena conducta y la detención por una cuarta parte más del tiempo de prisión para los que observaban mala conducta; instituciones que en mucho se inspiraron los contemporáneos.

En el año de 1912, se nombro una comisión revisora del código de 1871, de lo cual resultó conservar la parte fundamental del mismo y sólo se subsanaron algunas incoherencias y contradicciones. En el año de 1929, se promulgó un segundo Código Penal, el cual trajo algunos cambios para las instituciones penales y dio lugar a que los juristas mexicanos tuvieran el anhelo de reformar las instituciones jurídico penales. Siendo Secretario de Gobierno el Licenciado Portes Gil organizó una comisión que se encargo de formular una revisión de fondo del Código Penal de 1929 y no solamente una depuración, y así fué como nació el Código Penal del 14 de agosto de 1931, vigente en la actualidad.

El contenido original del Código de 1931 ha sido objeto de múltiples reformas en sus diversos artículos, y por lo tanto su redacción original es totalmente diversa a la que tiene actualmente.

En la actualidad el Código Penal parece ser insuficiente, para contener con las impresionantes cambios de la sociedad, es por ello que han surgido infinidad de Leyes Especiales, que integran delitos que no se contemplan en el Código Penal.

Lo anterior nos llevará a investigar cuál es la finalidad de la Ley Penal en sus diversas codificaciones, y evidentemente creemos que la Ley Penal es aquella cuyo objeto fundamental de regulación es el delito y las instituciones conexas con él, de ahí que la ley penal por excelencia sea el

Código Penal, pero resulta contra la más elemental lógica el considerar, que las leyes administrativas cuyo objeto fundamental de regularización, no es el delito, puedan calificarse de leyes penales, pues desde el título mismo de esas leyes y la materia que regulan no se refiere específicamente a los delitos, basta remitirnos a la compilación que es el objeto principal de esa obra para darse cuenta que todas las leyes enumeradas en la misma son cuerpos legales que regulan materias muy distintas al Derecho Penal, pero en las que, por una tendencia que se ha venido agudizando desde la década de los años treinta, en esas leyes se incorpora siempre un capítulo al que denomina de infracciones y sanciones o de delitos.

Y esto resulta en un hecho que es importante resaltar tanto desde el punto de vista sociológico como desde el punto de vista jurídico.

Ya que existen legislaciones paralelas al Código Penal que prevén más delitos que los contenidos en el propio código, en esas legislaciones se establecen, en ocasiones, instituciones jurídicas penales estableciendo, por ejemplo, causas de responsabilidad y de penalidad diferentes a las que prevé el Código Penal; procedimientos de pesquisa y averiguación a cargo de órganos y entidades ajenas al Ministerio Público; instituciones parecidas a aquellas que deben presentar autoridades, y perdón del ofendido que sólo pueden presentar las autoridades, de donde su estudio es conveniente, pero al propio tiempo se hace difícil, complicado y disperso. Dado que no existe hasta la fecha un esfuerzo compilatorio, desde el punto de vista doctrinal, en relación a esos delitos.

Pero para aunar más en el tema, es necesario dejar en claro que debemos entender por Derecho Penal, a lo largo del presente trabajo. Siendo este una rama del Derecho Público, integrada por el conjunto de normas que regulan los delitos, las penas y las medidas de seguridad. De lo anterior, se desprende que el Derecho Penal representa el conjunto total de normas jurídicas que establecen los ilícitos y sanciones represivas, intimidatorias o afflictivas, y que generalmente se encuentran contenidas en un Código Penal.

Siendo la finalidad del Derecho Penal, la imposición y cumplimiento de sanciones que tienden a mantener el orden social y la posibilidad de una

convivencia pacífica. Para lograr está, es menester regular la conducta humana para lograr la paz, la seguridad y la tranquilidad pública; de esta forma se evitará la efectación de bienes jurídicos, que la sociedad considera valiosos dependiendo del lugar y tiempo en que sean resguardados tales bienes jurídicos. Por lo que es necesario su protección de manera especial, castigando en forma ejemplar a los infractores* y procurando su rehabilitación social** en lugares que especialmente planeará el Estado para tales fines. Es aquí donde podemos juntar la finalidad del Derecho Tributario y la finalidad del Derecho Penal ya que ambos buscarán un bienestar común y para ello dependerán uno del otro. El titular de tan loable función, es el Juez Penal (perteneciente al poder Judicial) quién deberá imponer una pena*** o castigo al infractor, la cuál será ejecutada por la autoridad administrativa; y su fin será el de retribuir el daño causado a la sociedad por la conducta delictiva del sentenciado. Corrigiendo al infractor se evitara que este, vuelva a delinquir e intimidar a la sociedad. Así como prevenir otras conductas delictivas que ponen en peligro a todos.

Así se ha proclamado la existencia de un Derecho Penal Administrativo, el cuál puede ser definido como el Derecho Represivo de la Administración Pública y como el conjunto de disposiciones legales punitivas a las transgresiones de las normas jurídicas administrativas.

En el derecho penal administrativo se identifican un conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos cometidos en contra del Patrimonio del Estado y establecen las sanciones con que se castigan. Obviamente se comprenden las transgresiones a todas las normas que integran el derecho Financiero, en sus tres aspectos de ingresos, egresos y patrimonio estable.

* Las medidas de seguridad siempre implican la privación o restricción de derechos que no representan un sufrimiento, y que se imponen como consecuencia de un "estado de peligrosidad" del infractor.

** Las penas tienen un contenido expiatorio en cuanto representan un sufrimiento impuesto al delincuente, con una duración que debe ser proporcional a la afectación e importancia del bien jurídico tutelado, así como al grado de culpabilidad del infractor.

*** Las características de las penas al igual que las de las medidas de seguridad son las siguientes: son particulares, temporales e impuestas a través de sentencia judicial.

c) EL DERECHO PENAL ESPECIAL.

Desde la primera década de este siglo, se ha venido discutiendo si existe el Derecho Penal Especial o Derecho Penal Administrativo como una nueva rama del Derecho que desune, el tronco del Derecho Penal Común, formando una disciplina jurídica autónoma con principios y materias propias, siendo su objeto la represión de las contravenciones, faltas o infracciones que no constituyen delitos, sino meras infracciones.

Y se ha definido al Derecho Penal Administrativo, como: “El conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración imponiendo una pena determinada,”¹³ o como: “El conjunto de normas que garantizan bajo amenaza de una pena regida contra los particulares, el incumplimiento de un deber particular con respecto a la Administración.”¹⁴

Resulta obvio decir que en la denominación de “Derecho Penal Administrativo” y al indagar en su autonomía e independencia en relación con el Derecho Penal en General no se consideran comprendidas en aquél las violaciones, por su mayor gravedad y para reprimirlas más eficazmente, han sido tipificadas como delitos propios, y verdaderos los cuales forman parte, indiscutiblemente, del Derecho Penal Común, si bien tratándose de los delitos tributarios o fiscales, las legislaciones establecen generalmente modalidades o particularidades en vista, de la importancia que la relación tributaria tiene para la Administración Pública.

Por consiguiente, al referirnos, a la discusión sobre la naturaleza y autonomía del Derecho Penal Administrativo y del Derecho Penal Tributario, no nos ocuparemos de las normas que se relacionan con los delitos contra la Administración Pública o con los delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial, mediante el proceso penal correspondiente, sino sólo a las contravenciones o infracciones sancionadas

¹³ JIMENEZ DE ASUA, Luis. “Tratado de Derecho Penal”, Tomo primero. Editorial Losada, S.A., Buenos Aires, 1956, pág. 47

¹⁴ SEBASTIAN, Soler. “Derecho Penal Argentino”, Editorial T.E.A. Buenos Aires, 1956, pág.23.

por la autoridad administrativa, según procedimientos de la misma índole, como lo veremos más adelante.

La evolución natural de la ciencia jurídica ha consistido en una constante especialización y diferencia de las normas que rigen los fenómenos sociales; y para tal proceso evolutivo, Enrique R. Aftalión señala tres etapas:

- “a) autonomía legislativa;
- b) autonomía didáctica o especialización en lo didáctico-docente;
- c) autonomía científica.”¹⁵

Pero si los principios de la disciplina en cuestión aparece como contingentes excepciones o especificaciones de los de otra disciplina, a la que se reconoce además para la solución de los casos no previstos, no cabe señalar una rama autónoma, sino a lo sumo, de una rama excepcional (Derecho de Excepción) o especializada (Derecho Especial).

Coincidimos substancialmente con el concepto de autonomía científica expresado por Aftalión, cuando describe que una rama del derecho sólo goza de una autonomía cuando las normas que la constituyen se aplica un ámbito de realidad bien acotada y se fundamenta en un conjunto de principios propios. Además, señala, que para que una rama del Derecho pueda considerarse autónoma no basta que ciertas relaciones jurídicas aparezcan reguladas en normas particulares. Pudiendo ocurrir que esas normas se limiten a establecer ciertas derogaciones o excepciones a los principios de otra disciplina y, en tal caso, no se podría integrar un sistema que se sostenga por sí sólo.

También conviene tener presente el concepto de autonomía de las ramas del derecho para comprender la finalidad del Derecho Penal Tributario. Y de esa forma, comprender que la conducta delictiva que se comete en contra de la Administración Pública, consiste en omitir la prestación de ayuda a la Administración Estatal, dirigida a favorecer el bienestar público o del Estado, ya que la Administración realiza una cierta

¹⁵ CRF.- “Derecho Penal Administrativo”, Editorial Arayú, Buenos Aires, 1955, págs. 80 y 81.

función judicial-penal,^{*} mediante la cual toma directamente a su cargo la defensa de sus derechos, e intereses contra un determinado orden de transgresiones punibles. Ya que, la noción de ilícito administrativo y de un Derecho Penal Administrativo es una realidad. Bajo este título, agrupamos las opiniones doctrinarias que consideran que no hay diferencia de esencia, sustanciales u ontológicas entre las normas penales aplicadas por la Autonomía Judicial (Derecho Penal Ordinario) y las que rigen la Potestad Sancionadora de la Administración (Derecho Penal Administrativo), incluyendo las diferencias, que sin llegar a ser sustanciales, hacen del Derecho Penal Administrativo, un Derecho Penal Especial.

Por su parte, y a este respecto, Adolfo Merkl expone que: “La jurisdicción penal suele reservarse, en claridad de justicia penal, a los tribunales judiciales, aunque a veces se atribuye una fracción de esa competencia a las autoridades administrativas, y esta participación de dichas autoridades en la justicia penal es lo que constituye el problema del Derecho Penal Administrativo. Agrega que mediante esta participación, queda roto el monopolio de justicia en materias penales y la jurisdicción penal queda articulada en dos ramas; la justicia penal o criminal y la justicia penal administrativa, aclarando que en este sentido amplio, el control por las autoridades judiciales de las disposiciones penales administrativas, y en sentido estricto, podrá hablarse de jurisdicción penal administrativa solamente cuando el procedimiento se desarrolle ante una autoridad administrativa.”¹⁶

* A este respecto, el Maestro Gabino FRAGA, en su libro titulado “Derecho Administrativo”, 12a. edición, Editorial Porrúa, México, 1968, pp.26-37, señala que: “El estudio de la teoría de las funciones del Estado requiere de la teoría de la división de poderes que es de donde aquella deriva.... así pues, la separación de poderes implica la separación de los órganos del Estado en tres grupos diversos e independientes unos de otros. estos poderes son:

- El Poder Legislativo, tiene atribuido exclusivamente la función legislativa.
- El Poder Judicial y su función es la judicial; y.
- El Poder Ejecutivo, cuya función es la administrativa... .

Esta última afirmación significa la necesidad de clasificar las funciones del Estado en dos categorías:

- La primera que prescinde de la naturaleza intrínseca de la actividad adoptando un criterio formal, subjetivo u orgánico; y.
- La segunda, que prescinde del órgano al cual están atribuidas estas facultades, convirtiéndose en un criterio objetivo, material... .

Normalmente coinciden el carácter formal y el carácter material de las funciones, así veremos cómo las funciones que materialmente tienen naturaleza legislativa, administrativa y judicial, corresponden respectivamente a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, pudiendo colaborar dos de estas funciones en las diversas ramas del Derecho.”

¹⁶ MERKL, Adolfo. “Teoría General del Derecho Administrativo”. Editorial “Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935, págs. 347 a 349.

Pero para comprender mejor la finalidad del Derecho Penal Especial, es necesario marcar las diferencias entre el Derecho Penal Administrativo y el Derecho Penal Común, siendo éstas las más relevantes, que el primero se diferencia conceptualmente del segundo, únicamente, por razón de la competencia, ya que el Derecho Penal Criminal es judicial, y la competencia del Derecho Penal Administrativo, agregando que, si se reduce la diferencia esencial entre ambos derechos penales a una competencia para la aplicación de la norma penal, ello implica que se considera el Derecho Penal Administrativo como Derecho Penal auténtico y pleno. Pero con ello no se otorga a estas autoridades un poder de coacción administrativa, sino el ejercicio de funciones judiciales, ya que sus decisiones son sentencias judiciales que tienden a la reparación y no a la coacción, siéndoles aplicables las teorías generales del Derecho Penal sobre la culpa y error de derecho, de igual manera que para las sentencias que recaigan con motivo de hechos criminales. No habiendo un derecho criminal adaptado especialmente a las necesidades de la Administración.

La distinción entre autoridades judiciales y administrativas no se explica sino por motivos históricos, ya que, entre las circunstancias que constituyeron a esta evolución en todos los Estados modernos, puede contarse el hecho de que todas aquellas materias cuya concentración jurídica fué encargada a tribunales independientes, el interés de los súbditos era más fuerte que el de los príncipes absolutos. Se trata aquí, del derecho civil y penal, es decir, de la protección a la vida, al honor, a la libertad, y a la propiedad privada. Por lo demás, la delimitación entre los asuntos judiciales y administrativos es, más o menos, una arbitrariedad histórica. Por lo que afecta especialmente a la distinción entre asuntos penales, judiciales y administrativos, basta decir que los últimos son delitos de importancia secundaria, a los que se aplica penas no degradantes. Pero no es posible trazar tampoco en este sentido un límite racional.

Juan del Rosal afirma que: “El Derecho Penal Administrativo es una parte del Derecho Penal Común, tanto desde el plano de la dogmática cuanto de una consideración político-criminal y técnica, la diferencia entre estas dos clases de injustos (Penal y Administrativo) no confiere naturaleza distinta al llamado Derecho Penal Administrativo, sino una particular

regulación, dentro del círculo del pensamiento penal. Damos por sentado que el injusto criminal difiere del administrativo en algunos extremos; y que técnicamente exige un tratamiento político criminal diferente, y que la esfera de sanciones es distinta. Incluso la pena criminal no tiene vínculo de hermandad con la sanción administrativa; pero todo, a lo sumo, habrá de traslucirse en una ordenación aparte, por ejemplo, en un libro especial de los Códigos Penales... y hasta puede llevarse a los términos, como han puesto algunos penalistas, de la elaboración de un Código de contravenciones.¹⁷

El eminente tratadista Luis Jiménez de Asúa¹⁸ es también decidido opositor a las tesis que pretende separar el Derecho Penal Administrativo del Derecho Penal General. De esta forma, se declara radicalmente de acuerdo con los asertos de Ernesto R. Gavier, jurista argentino, que ha criticado la teoría de Goldschmidt sobre el Derecho Penal Administrativo, porque no alcanza a justificar la distinción ontológica entre el delito criminal y el llamado delito administrativo, ni la independencia del Derecho Penal Administrativo con respecto al Derecho Criminal, y por que es objetable su aplicación en la República Argentina ya que se opone a ella obstáculos de orden constitucional y ofrece riesgos graves que deben evitarse en el terreno político. Además postula Jiménez de Asúa la necesidad de no dividir y subdividir las ramas del Derecho, por lo que no acepta la autonomía del Derecho Penal Administrativo, considerando, por otra parte, que ofrece evidente inseguridad para la garantía de las libertades del hombre.

Por otra parte, señala Aftalión los peligros de la tesis autonomista en los siguientes términos: "Entusiasmados con las bellezas de la nueva insula jurídica, sus descubridores no advirtieron suficientemente que al romper intrépidamente amarras con el viejo Derecho Penal clásico, libraban a la arbitrariedad, al discrecionalismo, la solución de los caso no previstos, en efecto, si el llamado Derecho Penal Administrativo es una disciplina independiente con respecto del Derecho Penal, ya no cabe exigir en todos

¹⁷ DEL ROSAL, Juan. "Derecho Penal (Lecciones)". Editorial Universidad de Valladolid, Valladolid, 1954, pág. 16.

¹⁸ CFR.- "Tratado de Derecho Penal". Tomo primero, Segunda edición. Editorial Losada, S.A., Buenos Aires, 1956, pág. 52.

los casos la vigencia de ciertas garantías fundamentales, hoy de pacífico reconocimiento en el campo de este último.”¹⁹

Para hacer la crítica de la tesis de Goldschmidt, Aftalión sintetiza las supuestas diferencias cualitativas u ontológicas preconizadas por dicho jurista alemán en la siguiente forma;

a) El delito está referido al valor justicia; la infracción, al valor bienestar público.

b) El delito ataca derechos subjetivos u otros bienes de cultura jurídica protegidos; la infracción es una inobservancia del deber de obediencia a los mandamientos emitidos en aras de intereses administrativos.

c) La pena del delito tiene un sentido ético; la de la infracción es una pena de orden que no tiene relación con la prevención y la expiación. Sirve para “alertar” al ciudadano sobre los deberes frente al gobierno y no la rige la legalidad sino la oportunidad.

Las consecuencias de estas diferencias son;

d) Los principios de *nullum crimen, nulla poena sine lege* y de la retroactividad de la ley más benigna, no tiene tanta importancia en relación con las contravenciones, como con los delitos.

e) Es recomendable que las infracciones sean juzgadas por tribunales administrativos.

f) Hay algunas diferencias entre delitos e infracciones en materia de culpabilidad, tentativa, concurso, responsabilidad de personas jurídicas, etcétera. Mientras los delitos del derecho penal exigen dolo o culpa, las infracciones administrativas suelen ser más formales, en el sentido de que suelen formarse con una responsabilidad de tipo objetivo.

¹⁹ *Ibidem*, pág. 47.

g) La ejecutoriedad que suele atribuirse a las decisiones que imponen multas administrativas no se compadecen en el principio, propio del Derecho Penal, el cuál puede imponerse penas sin sentencia condenatoria definitiva.

Finalmente, asentamos las conclusiones teóricas de las que resumimos las principales; El Derecho Penal Administrativo puede ser legislado y conceptualizado como una rama excepcional o especial del Derecho Penal o como un Derecho autónomo. Aunque se opte por esta última posición, ello no significa que haya diferencias esenciales entre delitos e infracciones, sino sólo que se estima que las ilicitudes “administrativas” deben regirse y juzgarse por un sistema de principios distintos de los del Derecho Penal. Como la tesis autonomista no ha elaborado un sistema de principios originales, igualables - en cuanto garantías de la seguridad jurídica - a los del Derecho Penal y Procesal Clásico, la total emancipación de estos últimos principios conduce, en la práctica, al señoreamiento de la inseguridad. Una valoración realista de los hechos lleva a reconocer la tendencia asignar funciones jurisdiccionales a la Administración en materia Administrativa. Pero esta autonomía puramente jurisdiccional no tiene por que llevar aparejada una emancipación de los principios esenciales de los Derechos Penal y Procesal Penal, ya que la índole del tribunal no puede alterar la sustancia penal de la cosa que juzga.

Como hemos apuntado anteriormente, las leyes que crean y regulan las obligaciones fiscales o tributarias a cargo de los contribuyentes son una especie de las llamadas leyes “administrativas” que establecen deberes de los administrados para con la Administración. Por consiguiente la finalidad del Derecho Penal Especial, es regular las normas relativas a las sanciones administrativas que se asocian al incumplimiento de las obligaciones fiscales o tributarias, éstas contenidas en el Derecho Penal Administrativo y que le son aplicables a la doctrina que hemos venido citando en los párrafos que anteceden. No obstante que diversos autores se ocupan en especial de la cuestión de la Autonomía del Derecho Penal Fiscal o Tributario entendiéndose por tal, el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses

fiscales de la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para el Fisco.

Ya hemos dicho que en concepto nuestro el Derecho Penal, es uno, y que las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el fisco persigue a los infractores (particularidad del Derecho Fiscal) no puede justificar un Derecho Fiscal Autónomo. Puesto que en el Derecho Penal Común se aplica la ley que rige en el momento de la condena, si es más favorable al reo; por lo contrario, la norma penal tributaria de carácter temporal o excepcional puede aplicarse aún después de abrogada, si el hecho se cometió bajo el vigor de aquella norma.

De acuerdo con las disposiciones citadas y la jurisprudencia de la Suprema Corte de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación, que ha admitido la duplicidad de jurisdicciones en relación con los delitos fiscales, podría pensarse que nuestro régimen jurídico consagra la autonomía del Derecho Penal Administrativo y del Derecho Penal Fiscal en relación con el Derecho Penal Común. Sin embargo, los mismos Tribunales han declarado aplicables a las infracciones fiscales los principios generales del Derecho Penal Ordinario, lo que equivale, en la realidad, a desconocer tal autonomía, pues admite la naturaleza penal de aquéllas.

Refiriéndose en concreto a la legislación penal administrativa mexicana encuentra en ella las siguientes peculiaridades:

1.- Las infracciones administrativas no se hayan codificadas sino que están dispersas en numerosas leyes y reglamentos.

2.- Dichas contravenciones se describen de manera acusadamente formal y objetiva (por ejemplo, el artículo 533 del Código Aduanero que dice: "Infracción, es toda violación a un precepto de este código, Consistente en dejar de hacer lo que manda o en hacer lo que prohíbe").

3.- Las contravenciones son tipificadas frecuentemente con relativa vaguedad y dan lugar a normas penales en blanco.

4.- Las sanciones administrativas (multas, suspensión, clausuras, prohibiciones, etcétera), tienen un carácter represivo, intimidatorio. En su fijación, imposición y procedimientos, no se hace referencia, las más de las veces a las garantías mínimas que privan en la Legislación Penal propiamente dicha, consagrándose la analogía a menudo, en el castigo de las infracciones. En su imposición, la autoridad administrativa goza de mayor arbitrio que la autoridad judicial, no existiendo límite legal respecto a la sanción pecuniaria que se encuentra facultado para imponer el poder público. En muchos casos, no se hace un deslinde claro entre la jurisdicción administrativa y la judicial, incurriéndose en la duplicidad de sanciones, con la consiguiente violación al principio jurídico "non bis in idem".

5.- No se hace referencia a problemas como la retroactividad, culpabilidad, responsabilidad de personas jurídicas, etcétera.

6.- Se carece de Tribunales Administrativos, propiamente dichos, con la independencia necesaria a toda función jurisdiccional, y las sanciones son reconsideradas o revisadas por la misma autoridad o por juntas revisoras.

7.- En materia penal administrativa, la autoridad tiene mayor arbitrio que la justicia en donde las garantías constituidas en favor de los delincuentes reducen notablemente la libertad de acción del Tribunal. Pero es conveniente que el mayor número de esas garantías se aplique también a la actividad sancionadora de la administración, para disminuir su arbitrariedad.

8.- De aquí pues, que tengamos que negar una diferencia esencial entre el ilícito administrativo y el penal, ya que no la hay intrínsecamente en el hecho o en el acto mismo, de acuerdo con el concepto unitario de la ilicitud, ni tampoco existe una diferencia extrínseca, por lo que toca a la consecuencia o sanción que deriva del ilícito, en virtud de que tanto las sanciones penales como administrativas son de la misma naturaleza afectiva, represiva o intimidatoria) y se diferencian sólo en razón de la gravedad de la sanción, es decir, cuantitativamente, así como por el hecho de aplicarse por distintas clases de autoridades, lo que tampoco constituye una diferencia sustancial.

9.- El llamado orden administrativo, es parte del orden jurídico total. La tranquilidad pública que se protege mediante sanciones administrativas aplicadas como consecuencia de las contravenciones policíacas es también un derecho justo como los que protege el Derecho Penal con sanciones más graves cuando se trata de transgresiones de mayor importancia, que constituyen delitos. En tal virtud, no tiene sentido contraponer el fin del Derecho Penal Común (prevenir hechos contrarios a la convivencia social) y el Derecho Penal Administrativo (asegurar el orden administrativo y el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa), porque el orden administrativo tiene por finalidad última, como todo el Derecho, garantizar la pacífica convivencia social.

10.- Esto demuestra que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa está en la sanción y el carácter de la autoridad que la impone, pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito.

En conclusión, el Derecho Penal Administrativo o Derecho Penal Tributario, no tiene una materia o campo de aplicación propio determinado inequívocamente, pues no existe diferencia esencial o cualitativa entre los delitos y las contravenciones y una misma transgresión puede revestir uno u otro carácter, según lo demuestre el legislador. Tampoco tiene un cuerpo de principios propios y exclusivos, sino que necesita recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas, a los principios del Derecho penal general. Por consiguiente, esas disciplinas no pueden ser consideradas como ramas autónomas, sino que constituyen sólo derechos penales especiales, siendo la finalidad del Derecho en General, y por consiguiente del Derecho Tributario.

CAPITULO II.- EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

a) Sanciones Administrativas.

Para entrar al estudio de las sanciones administrativas, es necesario realizar primeramente el análisis de la teoría de las funciones del Estado, pero estas requieren como antecedente la teoría de la división de poderes que es de donde aquélla deriva. De tal forma que la separación de poderes implica la separación de los órganos del Estado en tres grupos diversos e independientes uno de otros, cumpliendo con esta exigencia, la Constitución ha establecido para el ejercicio de la soberanía el Poder Legislativo, el Judicial y el Ejecutivo, cada uno de ellos con su unidad interna adecuada a la función que ha de desempeñar, diversos entre sí, por la tendencia a crear entre dichos poderes las relaciones necesarias para que realicen una labor de colaboración y de control recíproco.

En segundo lugar, creemos que la separación de poderes impone la distribución de funciones diferentes entre cada uno de los poderes; de tal manera, que el Poder Legislativo tenga atribuido exclusivamente la función Legislativa, el Poder Judicial, la función Judicial, y el Poder Ejecutivo, la función Administrativa.

Sin embargo, en la vida práctica, ha sido necesario atribuir a un mismo poder dos funciones de naturaleza diferentes. Esta afirmación, se traduce en la necesidad de clasificar las funciones del Estado en dos categorías:

a) Adoptando un criterio formal, subjetivo u orgánico, que prescinden de la naturaleza intrínseca de la actividad, así las funciones son formalmente legislativas, administrativas o judiciales, según estén atribuidas al Poder Legislativo, al Ejecutivo o al Judicial; y

b) Partiendo de un criterio objetivo, material, las funciones son materialmente legislativas, administrativas o judiciales según tengan los caracteres que la teoría jurídica ha llegado a atribuir a cada uno de estos grupos.

Normalmente coincide el carácter formal y el carácter material de las funciones, y así vemos cómo las funciones que materialmente tienen naturaleza legislativa, administrativa y judicial, corresponden respectivamente a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

De igual forma, las funciones del Estado, consideradas con independencia del órgano que las realiza, se exteriorizan por medio de actos de distinta naturaleza; unos que producen consecuencias jurídicas y otros que sólo producen consecuencias de hecho. Por lo mismo, para poder apreciar la naturaleza intrínseca de los diversos actos que el Estado realiza, es indispensable partir del estudio de la teoría que se ha venido elaborando en la doctrina, de los actos jurídicos y de los actos materiales.

En este sentido, el acto jurídico se ha definido como un acto de voluntad cuyo objeto es producir un efecto de derecho, es decir, crear o modificar el orden jurídico. Y el acto material, por su parte, está constituido por hechos naturales o voluntarios que no trascienden al orden jurídico. En ellos, no sólo falta como en los hechos jurídicos, la intención de engendrar, modificar o extinguir una situación de derecho, sino que tampoco existe una norma jurídica general cuya aplicación se condicione por ellos.

Consecuentemente, todo orden jurídico tiende a que se observe en la realidad los mandatos que contiene. Cuando ello no sucede, precisamente por tratarse de normas jurídicas, se produce una reacción que puede consistir fundamentalmente, en el cumplimiento forzoso mediante la intervención de la autoridad, o en la aplicación de una sanción. Ya que toda violación a las normas del orden jurídico constituyen una infracción, un ilícito, que generalmente se clasifican en civiles y penales. Y se distinguen por la misma responsabilidad que generan.

Los ilícitos civiles producen el incumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño. En cambio, los ilícitos penales producen la aplicación de una pena, que es una sanción de tipo represivo e intimidatorio.

Pero a la sombra de esta clasificación, surge otra forma de sancionar, en las infracciones. Estas pueden distinguirse en tres tipos; aquellas que violan intereses jurídicos de tipo individual sin que se afecten los bienes jurídico de la colectividad. Por ejemplo, el incumplimiento de un contrato. Existen otras infracciones que también afectan a un individuo en lo particular, pero que simultáneamente afectan bienes jurídico que son fundamento de la vida social organizada por el derecho. Por ejemplo; un robo a un particular. Y por último, existen infracciones que lesionan directamente a la colectividad organizada en el Estado, aunque en forma directa también afecten a personas individuales, las primeras constituyen ilícitos civiles,* las dos segundas constituyen ilícitos penales.

La sanción para los ilícitos penales consisten en una variedad de actos cuyo común denominador es que tiene una finalidad o un efecto represivo, intimidatorio y punitivo. (Por ejemplo, la cárcel, la multa, el decomiso, etcétera).

No debemos confundir a la sanción con la pena. Ya que la primera es el género, y la pena, es la especie. Además, de que la sanción en stricto sensu, tiene como finalidad la reparatoria. Y la pena, es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo.

De tal suerte, que la infracción en lato sensu, lo concebimos como la transgresión o quebrantamiento de una ley, y la infracción tributaria es cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración.

* Las sanciones para los ilícitos civiles, son fundamentalmente la nulidad, el cumplimiento forzoso y la indemnización. Y su finalidad es fundamentalmente compensatoria o reparatoria del daño causado, vía cumplimiento o vía de pago de daños

Así, todo sujeto que infringe una disposición jurídica, estará sujeto a una sanción, pudiendo ser civil, penal o administrativa, siendo esta la que nos ocupa en este apartado. Esta transgresión a una norma fiscal, tributaria o administrativa, se convierte en infracción fiscal, tributaria o administrativa. Entendiendo por infracción fiscal o infracción tributaria, toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En éstas se incluyen las violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fé pública y aún otros particulares.

La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución (comisión) de los prohibidos. De tal forma, el comportamiento ilícito en términos generales consiste en no cumplir con lo dispuesto por las normas fiscales. Ahora bien, las infracciones fiscales que dan origen a las sanciones administrativas y/o a las penales (comisión de delitos), son el tanto no cumplir las obligaciones fiscales formales como el no cumplir las obligaciones de pago (obligaciones de carácter sustantivo). En ambas infracciones se da un incumplimiento de los elementos de deberes jurídicos.* Estos deberes tanto de contribuyentes, fedatarios así como los terceros que colaboran con la autoridad fiscal, y tienen la finalidad de asegurar que el fisco reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias, así como de contribuir a que las autoridades fiscales puedan desarrollar en forma correcta las funciones y atribuciones que le corresponden, como son las de controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (tanto formales como sustantivas) pues es así como está diseñado el sistema fiscal mexicano. En este orden de ideas, el Maestro García Domínguez señala que: “Hay dos tipos de infracciones fiscales: las

* KAUFMANN, Armin. En su libro *“Lebendiges and Totes in Bindings Normentheorie (Normlogik and moderne Strafrechtsdogmatik)”*, traducido por Enrique Bacigalupo y Ernesto Garzón Valdez. Ediciones De palma. Buenos Aires, 1977. Quien señala que Karl Binding en su obra magna, Teoría de la normas, indicaba que la tarea principal de las normas es la fundamentación de los deberes eminentemente personales de las personas físicas de actuar u omitir, decía Binding que se trataba del deber de obediencia o de sumisión. Ya que un deber jurídico no puede ser concebido sin el correspondiente derecho subjetivo, pues las normas crean siempre simultáneamente derechos y deberes. El derecho a exigir el cumplimiento del deber, el derecho del soberano a la obediencia o la sumisión, no puede tener ningún otro contenido. La norma puede obligar sólo a aquellas personas que son capaces tanto de satisfacer su requerimiento como de violarlo. Binding llama delito a la acción culpable y contraria a la norma.

sustantivas y las formales.”²⁰ Esta clasificación nos sirve para establecer las diferencias entre las infracciones administrativas y las penales, puesto que hay infracciones formales que debienen de la comosión de delitos.

Las infracciones sustantivas están constituidas por actos u omisiones mediante las cuales el sujeto pasivo disminuye la base imponible o evita por otros medios que el fisco reciba oportunamente la cantidad de dinero que legalmente le corresponde recibir.** Se podría identificar auténticamente como infracciones que lesionan algún bien jurídico.

Las infracciones formales en cambio están configuradas por actos u omisiones del sujeto pasivo que puedan crear un riesgo dirigido contra los Bienes Jurídicos, pero que independientemente de la lesión de este, la sola puesta en peligro de que la Hacienda no pueda enterarse de que se han cumplido con las obligaciones fiscales, dan lugar a la consumación de estos tipos penales. Por ejemplo, si a un contribuyente o a un funcionario le ha nacido alguna obligación fiscal y cumple con esta, de tal manera que no pueda verificar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cumplimiento de las mismas, dará lugar a infringir el ordenamiento fiscal, lo que ocasionaría el encuadramiento de los tipos legales, independientemente o no de que la contribución sea justa.***

Estas infracciones de carácter formal se identifican como infracciones de peligro abstracto, dado que constituyen solamente lesión o puesta en peligro de las reglas diseñadas en el sistema fiscal que implican incumplimiento de formalidades respecto de las obligaciones fiscales, y que evitan que las autoridades hacendarias tengan el control y la vigilancia sobre el cumplimiento de dichas obligaciones fiscales.

²⁰ GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. “Teoría de la infracción fiscal”, Cárdenas Editores y Distribuidores, México, 1982, pág. 33.

* Así sucede con los tipos de contrabando de mercancía que no da lugar a ningún pago, artículo 102 fracción segunda, así como los tipos previstos en los artículos 110, 111 y 114 del Código Fiscal Federal.

** Coincidimos con la idea de diversos doctos en esta materia como son: GARCÍA DOMÍNGUEZ, Op. cit. pág. 72

*** GARCÍA DOMÍNGUEZ, Op. cit., pág. 43. Establece que: “Tanto las infracciones fiscales administrativas como las infracciones fiscales penales, parten del concepto genérico de infracción fiscal como conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración.”

Las sanciones fiscales tienen tanto finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, aflictivas, expiatorias como ejemplificantes y pueden ser las sanciones fiscales de dos clases;

- a) Penas pecuniarias que establecen las autoridades hacendarias, y
- b) Penas privativas de libertad, impuestas por las autoridades jurisdiccionales.*

Estas dos clases de sanciones, (administrativas y penales), persiguen los mismos fines y ambas tienen la misma naturaleza. No hay según el Maestro García Domínguez, diferencia de esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional; "su diferencia se da sólo por la gravedad cuantitativa y no cualitativa,"²¹ es aquí, donde tiene razón de existir el presente trabajo.

En cambio, el Derecho Penal, sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresa y explícitamente por la ley que lesionan auténticos Bienes Jurídicos que a la Sociedad le interesa proteger; sin embargo, como más adelante se verá, esta decisión solamente la puede resolver la Política Criminal.**

Cuando el Derecho Fiscal Penal tipifica una infracción se deduce siempre la preexistencia de una obligación que se trata de hacer cumplir. "Sólo la tipificación y la sanción penal imprimen al incumplimiento de esa obligación de carácter de infracción fiscal."²²

* Según el artículo 94 del Código Fiscal Federal establece que: "En los delitos fiscales las autoridades fiscales no impondrán sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal".

En capítulos posteriores trataremos con más amplitud este artículo, que da lugar a la transgresión de diversos principios jurídicos.

21) GARCÍA DOMÍNGUEZ, Op. cit., pág. 39.

** Estos Bienes Jurídicos que a la sociedad le interesa proteger son los que señala el Código Penal como el patrimonio de los particulares, la integridad personal y la sana convivencia del individuo en su sociedad.

²² RODRÍGUEZ MOURILLO, Gonzálo. "Presente y futuro del delito fiscal", Cuadernos Civitas, Madrid, 1974, pág. 12.

La controversia de cuando debe aplicarse una sanción penal y cuando una de carácter administrativo puede ser resuelto por la Política Criminal, pues en principio no existe una diferencia sustancial ontológica entre el ilícito administrativo y el criminal.* Si esta idea es correcta, entonces deberá corresponder al legislador establecer este criterio diferenciador que permita determinar cuándo se debe aplicar una sanción u otra. Para establecer las diferencias el legislador debe entender tanto a los efectos que producen la aplicación de las sanciones pecuniarias como a los efectos que producen las penas. Deberá, por lo tanto, decidir cuánto quiere la intervención del derecho Penal y cuánto el Derecho Administrativo, y en orden a este criterio decidir el contenido de ilicitud de los hechos que lesionan los Bienes Jurídicos protegidos por los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

La pertenencia aún hecho ilícito al ámbito del Derecho Administrativo Fiscal o al Derecho Penal Fiscal no viene determinada por el contenido sustancial de ese hecho, sino por la sanción, que el orden jurídico le aplica. Hay que reconocer que el legislador puede, en principio, convenir toda infracción tributaria en delito, pero para tomar tal decisión tendrá que decidir previamente si es más conveniente aplicar una sanción administrativa y una penal, a este respecto, el Maestro Rodríguez Mourrillo, recomienda que; "Se deba atender necesariamente tanto a los principios de la Teoría General del Delito como a los principios de la Teoría de la Pena, y a los de la Política Criminal, aludiendo y respetando también las cuestiones que se derivan en torno a las reglas propias de cada sistema fiscal."²³

Caben también aquí las distintas consideraciones que se han vertido sobre la delimitación de lo que es una planeación fiscal y lo que ya se considera como evasión fiscal,** la cual es merecedora de sanción. A

* Por lo que se refiere a las multas administrativas, éstas se llegan a considerar como auténticas penas de naturaleza retributiva de las infracciones cometidas; como veremos más adelante.

²³ RODRÍGUEZ MOURILLO. Op. cit., pág. 22.

** La evasión fiscal tipificada como delito se entiende principalmente como una figura fraudulenta que implica burlar, eludir o dejar sin efecto las disposiciones de la ley, valiéndose de maquinaciones, artificios, simulaciones o comportamientos análogos con los que se hace aparecer como ilícito lo que se sabe que no lo es, o bien mediante los mismos comportamientos y actitudes que evita el pago del impuesto como perjuicio de la Hacienda Pública: Existe consenso en que la evasión fiscal se presenta cuando el Constituyente evita el impuesto sin evitar la sujeción al impuesto, es decir, no cumple con sus obligaciones impositivas, no obstante que se encuentra obligado a hacerlo.

continuación se abordan estos dos puntos que sirven para determinar la zona de lo permitido y la zona de lo prohibido y sancionado.

En las infracciones tributarias el ofendido es, en primer lugar, la actividad organizada jurídicamente del Estado, en una forma indirecta y secundaria pueden resultar ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación, por ejemplo, por razón de que el Estado no percibe los recursos que necesita para sus funciones.

Las infracciones tributarias pueden relacionarse con las dos especies de obligaciones; las sustantivas y las formales. Un tipo de infracción, el más grave, consiste en no cumplir con el pago de las prestaciones tributarias, o bien en cumplir tardíamente. Trae como consecuencia una pérdida de recursos para el Estado. Pero además, la infracción puede consistir en la falta de cumplimiento de los deberes formales (de hacer, no hacer, o de tolerar) que mandan las normas fiscales. Como estos deberes están vinculados con las obligaciones sustantivas, generalmente se traducen también en la pérdida de recursos para el fisco, o en su percepción tardía.

Las sanciones tributarias que pueden aplicarse como consecuencia de las infracciones siguen los tipos de sanciones antes enunciadas. En primer lugar pueden traer como consecuencia la simple indemnización al Fisco del daño causado. Ya sea por medios voluntarios, o por el procedimiento de ejecución forzosa, el obligado entrega al Fisco una cantidad de dinero, es decir, la exacta prestación fiscal omitida, a la que se agregan los intereses que ha causado ese dinero. El Estado, percibe como consecuencia de la sanción exactamente a lo que tiene derecho, y el obligado entrega al Estado, ni un centavo más, de lo que está obligado. El obligado que cometió la infracción ha recibido una sanción.

Pero generalmente, el infractor se le imponen sanciones que van dirigidas al mero cumplimiento de la deuda pecuniaria. Así como a castigarlo o intimidarlo, para hacerlo desistir de cualquier intento de infracción. Este castigo o intimidación, puede tener contenidos dispersos, como son: privación de la libertad, entrega de una cantidad de dinero

(multa), decomiso de ciertos bienes, etcétera. pero su finalidad es reprimir y castigar al infractor. Como se observa, estas sanciones tienen el carácter de penas.

Por otro lado, el legislador al establecer las sanciones observa las construcciones de la dógmatica jurídica antes esbozada. Es decir, a un interés moratorio que simplemente indemniza y lo califica como sanción, pero en otras ocasiones a un interés moratorio punitivo, por su cantidad o proporción, le acarrea una tipificación severa.* En México, como veremos a lo largo del presente trabajo, la clasificación del legislador generalmente coincide con la doctrina y se conceptúan como penas las que tienen ese carácter, y sólo en el caso de los recargos (intereses moratorios) pueden darse el ejemplo de una pena que está clasificada como mera sanción indemnizatoria.

Se ha señalado que debe atenderse a la estructura formal de los tipos de ilícito civil y de ilícito penal. Su principal diferencia radica en la tipicidad. Ya que mientras los ilícitos civiles no necesitan ser tipificados, y de hecho no lo están en la mayor parte de los casos, en los ilícitos penales la tipicidad es necesidad fundamental. Por su parte, en la materia tributaria, es posible que en un caso de infracción el legislador aplique al mismo tiempo que una sanción civil, y adicionalmente una sanción penal, lo cual constituye una violación notoria a los derechos de los contribuyentes.

En sentido lato, toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales constituyen una infracción. Sin embargo, se reserva el vocablo infracción para calificar a aquellas violaciones cuya sanción consiste en una pena. Por su parte, nuestro Código Fiscal intitula el capítulo Primero del Título IV con el nombre de: Infracciones y el Capítulo Segundo lo intitula: De los delitos fiscales.

* Por ejemplo, en Italia, se da el caso de que ciertas multas no son consideradas por el ordenamiento como sanciones con la consecuencia jurídica de esa clasificación.

De lo que se observa, que las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: los delitos y las infracciones en sentido estricto. A estas últimas se les llama también, en la doctrina mexicana y extranjera con otros vocablos: faltas y contravenciones. El segundo, tiene poco uso en la literatura mexicana. Desde nuestro personal, punto de vista opinamos que la terminología del Código Fiscal Federal tiene como inconveniente el usar el vocablo genérico para la especie.

b) Sanciones penales.

Mucho hemos hablado de la facultad que tiene el Estado para lograr que los gobernados cumplan las leyes impuestas por la sociedad, las cuales garantizan una convivencia armónica, y de la función de los órganos jurisdiccionales para que apliquen la ley punitiva al caso concreto, traduciendo esta acción en una sanción o pena.

Para fines didácticos, señalaremos que bajo el concepto de sanción penal entendemos: “Propiamente dicha a la sanción del tipo aflictivo o represivo, que tienen el propósito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o de satisfacción del interés protegido por la norma;”²⁴ y por pena entenderemos: “El castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico.”²⁵

De la definición anterior, debemos destacar el fin de la pena, siendo este la salvaguardia de la sociedad. para lo cuál, esta debe ser intimidatoria, ejemplar, correctiva, eliminadora, legal, cierta, pública y justa. Más sin embargo atendiendo a su naturaleza, la pena puede ser; corporal, contra la libertad, pecuniarias, y contra ciertos derechos. A este respecto, el artículo 24 del Código Penal establece claramente cuales son las penas y medidas de seguridad, siendo estas: “1.- Prisión, 2.- Tratamiento en libertad, semilibertad y trabajo en favor de la comunidad. 3.- Internamiento o tratamiento en libertad de inimputables y de quienes tengan el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos. 4.- Confinamiento.

²⁴ LOMELIN CEREZO, Margarita. “Derecho Fiscal Represivo”, Editorial Porrúa, S.A., México 1979, págs. 11-19.

²⁵ CASTELLANOS TENA, Fernando. “Líneamientos elementales de derecho penal”. 30a. edición, Editorial Porrúa., México 1991, pág.318.

5.- Prohibición de ir a lugar determinado. 6.- Sanción pecuniaria. 7.- (Se derogada). 8.- Decomiso de instrumentos, objetos y productos del delito. 9.- Amonestación. 10.- Apercibimiento. 11.- Caución de no ofender. 12.- Suspensión o privación de derechos. 13.- Inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos. 14.- Pùblicaçión especial de sentencia. 15.- Vigilancia de la autoridad. 16.- Suspensión o disolución de sociedades. 17.- Medidas tutelares para menores. 18.- Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito.²⁶

De entre las penas señaladas, merece especial reflexión, la sanción pecuniaria, ya que esta comprende la multa y la reparación del daño. La multa consiste en el pago de una suma de dinero al Estado, que se fijará por días multa. Y la reparación del daño, comprende; 1.- La restitución de la cosa obtenida por el delito, y si no fuese posible, el pago del precio de la misma. 2.- La indemnización del daño material y moral de los perjuicios causados. 3.- Tratándose de los delitos comprendidos en el Título décimo del Código Penal, la reparación del daño abarcará la restitución de la cosa o su valor de la cosa o de los bienes obtenidos por el delito. Y la reparación del daño será fijada por los jueces, según con el daño que sea preciso reparar, de acuerdo a las pruebas obtenidas en el proceso.

Al hablar de la pena o sanción es trascendental hablar de las medidas de seguridad. Ya que no son iguales, y la distinción radica en que las penas llevan consigo la idea de la expiación, en cierta forma de la retribución, y las medidas de seguridad sin carácter alguno, intentan de modo fundamental la evitación de nuevos delitos.

En el Derecho Penal se castigan ciertas conductas porque son contrarias a reglas que son obligatorias a pesar de no estar formuladas expresamente, esto es, el Derecho Penal dicta sanciones pero nada dice de las obligaciones a las que ellas se refieren. En cambio, el Derecho Fiscal-Penal sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresamente y explícitamente por la ley.

²⁶ Artículo 24 del Código Penal para el Distrito Federal en materia de Fuero Comùn y para toda la República en materia de Fuero Federal. Editorial Sista, S.A. de C.V., México, 1997. págs. 8-9.

Las sanciones penales, al igual que las medidas de seguridad, se ubican en el mundo de los hechos, y tienen su origen en la sentencia del juez penal. Por ello, son particulares, concretas, temporales e impuestas a través de una sentencia penal.

Por pena se deberá entender, en el presente trabajo, el castigo impuesto por el juez penal al infractor, y que es ejecutada por una autoridad administrativa. Sus fines son retribuir el daño causado a la sociedad por la conducta delictiva del sentenciado, corregir al infractor para que en lo sucesivo no vuelva a delinquir, e intimidar a las demás personas para prevenir otras conductas antijurídicas.

Pero al igual que en el Derecho Penal, en el Derecho Fiscal-Penal el infractor no viola la norma penal, sino la que consagra la obligación que le ha dado origen, adecuando su conducta a la hipótesis normativa que condiciona la imposición de la pena.

El precepto de Derecho Fiscal-Penal que tipifica una infracción implica siempre la preexistencia de una obligación que se trata de hacer cumplir. Sólo la tipificación y la sanción penal imprime al incumplimiento de esa obligación el carácter de infracción fiscal.

Como consecuencia, los elementos esenciales de la infracción fiscal son: conducta, tipicidad, culpabilidad y punibilidad; la culpabilidad requiere de la imputabilidad como presupuesto necesario, y tiene como consecuencia la responsabilidad.

Desde el punto de vista temporal, todos estos factores se dan simultáneamente al cometerse la infracción.

Sin embargo, inicialmente habría que constatar si existe obligación legal y si hay una conducta que implique el incumplimiento; a continuación verificar si tal cumplimiento está tipificada; después habrá que cerciorarse si tal conducta típica o no protegida por una justificante y en caso negativo, llega a la conclusión de que existe antijuridicidad; en seguida, investigar la presencia de la capacidad intelectual y volitiva del agente o imputabilidad, luego, indagar si el autor de la conducta típica y antijurídica, que es

imputable, obró con culpabilidad; y, finalmente, averiguar si la conducta ilícita está penada con multa y si en relación con ella no se da excusa absoluta o causa de impunidad.

Pero el análisis anterior, estaría incompleto, sino llegamos al fin de la pena, y este es, la protección de los intereses o bienes tutelados por el Derecho Fiscal-Penal, esto es, por una parte, como fin, la necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad; y, por otra, como medio, el aseguramiento de la recaudación íntegra y oportuna de tales impuestos.

De tal suerte, la infracción fiscal puede ser caracterizada como una conducta antisocial; es decir, como una conducta que contradice los intereses colectivos que tienen su expresión en el Derecho. Y las lesiones causadas a los intereses sociales son punibles en cuanto contradicen a una norma que la sociedad estima vigente y obligatoria, y por consiguiente, en cuanto se oponen a un juicio público que las desapruera. Es así como el objeto jurídico está constituido por los bienes jurídicos, protegidos o tutelados por la ley cuya lesión o peligro, causado por la acción u omisión tipificados, ofende al interés público. Y el objeto material es toda persona o cosa sobre la que se concreta la conducta ilícita y que forma parte del tipo descrito en la ley.

Para aplicar las sanciones penales, dentro de los límites fijados por la ley, los jueces y tribunales aplicarán las sanciones establecidas para cada delito, teniendo en cuenta las circunstancias exteriores de ejecución y las peculiares del delincuente. Así pues, el Juez fijará las penas y medidas de seguridad que estime justas y procedentes dentro de los límites señalados para cada delito, con base en la gravedad del ilícito y el grado de culpabilidad del agente, teniendo en cuenta:

- I.- La magnitud del daño causado al bien jurídico o del peligro que hubiere sido expuesto;
- II.- La naturaleza de la acción u omisión y de los medios empleados para ejecutarla;
- III.- Las circunstancias del tiempo, lugar, modo u ocasión del hecho realizado;

IV.- La forma y el grado de intervención del agente en la comisión del delito, así como su calidad y la de la víctima u ofendido;

V.- La edad, la educación, la ilustración, las costumbres, las condiciones sociales y económicas del sujeto, así como de los motivos que impulsaron o determinaron a delinquir. Cuando el procesado perteneciere a un grupo étnico indígena, se tomarán en cuenta, además sus usos y costumbres;

VI.- El comportamiento posterior del acusado con relación al delito cometido; y

VII.- Las demás condiciones especiales y personales en que se encontraba del agente en el momento de la comisión del delito, siempre y cuando sean relevantes para determinar la posibilidad de haber ajustado su conducta a las exigencias de la norma.

La legislación penal vigente impone al juzgador, la obligación de individualizar la pena dependiendo de las condiciones del delincuente, así pues toda pena debe ser cuantificada por el grado de temibilidad del acusado, y el juzgador debe moverse entre los términos que fija la ley, teniendo en cuenta el grado de esta temibilidad para juzgar al delincuente, sin mencionar que para efectuar tal estimación deban producirse dictámenes psicológicos o médicos, sino que únicamente el Juez, entre otros datos que señala el artículo 51 y 52 del Código Penal, debe apreciar las reacciones, así como la capacidad del enjuiciado, para readaptarse socialmente.

Tratándose de la individualización de la pena, no necesariamente ésta debe ser baja por tratarse de un sujeto primo delincuente, pues si bien constituye un dato que le favorece, es el conjunto de las circunstancias descritas en los artículos mencionados, lo que el juzgador habrá de captar y valorar para hacer uso correcto del arbitrio judicial, que la ley le concede entre sus potestados jurisdiccionales.

c) Concurso de leyes.

Los innumerables y graves perjuicios que la defraudación fiscal ha causado a las economías nacionales ha proporcionado que, inevitablemente, se recurra a buscar protección jurídica para los Bienes Jurídicos del Fisco, en el ámbito del Derecho Penal protegiendo así los intereses del Erario

Público. Para ello el ordenamiento jurídico ha previsto dos tipos de sanciones para reprimir las infracciones fiscales las penales y las administrativas.

Uno de los principales problemas de la ciencia jurídico-penal radica en la dificultad para determinar con precisión cuándo se debe imponer la sanción penal y cuándo la administrativa. Para ello, es necesario analizar las diferencias y los límites que se pueden establecer entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.

Tanto el Derecho Administrativo como el Penal contempla sanciones a las que recurre para reprimir las infracciones tributarias: Se puede decir que, con ambos tipos de sanciones - que son realmente penas-, se persigue la única finalidad de que el Estado obtenga oportunamente sus ingresos por concepto de contribuciones. En este sentido el Licenciado Gonzálo Rodríguez Mourillo, señala que: "El fin de esta sanciones es inducir a los ciudadanos a cumplir sus obligaciones fiscales puntualmente bajo la amenaza de imposición de sanciones."²⁷

La Administración pública, al ser titular inmediata de algunos de los valores de orden social que el Derecho Penal protege, posee por sí una potestad sancionadora consistente en la facultad para aplicar penas, que utiliza - en su función de recaudadora- para proteger los intereses del estado. Ahora bien, en la medida en que esta potestad sancionadora se pone al servicio de la relación jurídico-tributaria, es posible hablar de un Derecho Tributario Penal.*

Sin embargo -como explicaré más adelante-, no todo ilícito tributario deberá ser sancionado con pena de prisión. La correcta regulación jurídico-penal de éstos debe estar acorde con las exigencias y condiciones

27 CFR.- "Presente y futuro del delito fiscal", Cuadernos Civitas. Madrid, 1974, pág. 12. Por lo que se refiere a las multas administrativas, coincidimos con el Maestro en que éstas se llegan a considerar como auténticas penas de naturaleza retributiva de las infracciones cometidas.

* De estas ideas se desprende la posibilidad de que se hable tanto de un Derecho Tributario Administrativo como de un Derecho Tributario Penal.

establecidas en los principios generales del Derecho, previstos por todo Estado democrático de Derecho. Dichos principios actualmente se encuentran regulados expresamente en algunas consideraciones políticas, y cuando no lo están, se pueden extraer mediante la interpretación de los postulados, así como de los principios establecidos en la teoría general del delito.

De lo anterior se deriva que, el Derecho sancionador - que comprende tanto al Administrativo como el Penal - debe ser considerado como una unidad en el terreno de los particulares de carácter garantista para el ciudadano, a los cuales se limita la intervención estatal en cualquiera de sus dimensiones. Ambos derechos se deben basar en el respeto de los principios generales del Derecho, ya que - así modo de ver - todo Estado democrático y de Derecho se caracteriza por los límites que tienen para aplicar su potestad punitiva: es decir, un estado democrático de Derecho, que en ningún momento debe sobrepasar los límites que establecen los principios generales del derecho y los de la teoría general del delito, a riesgo de que se le cataloguen como tiránico, autoritario y oportunista, o simplemente no democrático. Los principios de legalidad, utilidad o eficacia de la intervención penal mínima - que comprende los caracteres fragmentario y subsidiario - seguridad jurídica, del non bis in ídem, del Bien Jurídico de culpabilidad y de proporcionalidad, constituye no solamente los límites propios del ius puniendi, sino que, nos dan las características propias que tienen el tema de los límites del ius puniendi es decir, con base en su limitación, en él se fundamenta el modelo de Estado que cada sociedad acoge. Cuando mejor regulado jurídicamente se encuentre el derecho de castigar, mayor seguridad jurídica en la sociedad se tendrá: mayor y mejor cumplimiento y respeto de las normas y leyes se logrará: menos excesos y daños a la sociedad con el uso de la pena se castigará; y mayor creencia en el derecho y en las leyes se conseguirá.

Retomando la discusión acerca de los diferentes bienes jurídicos que se pueden observar, y que son protegidos por estos tipos penales. Consideramos que, no obstante las críticas que se le pueden formular, estas modernas teorías son las que verdaderamente explican lo que realmente se esta protegiendo mediante los tipos fiscales; de tal manera que, sólo

aceptando sus postulados, se podría reconocer públicamente en México la posición del Estado, ante el Contribuyente y, así entonces hacerle ver y explicarle lo que en realidad se está protegiendo y lo que se está sancionado. Ya que los límites a que se debe someter el Estado cuando hecha mano del ius puniendi para la persecución de los infractores fiscales; de ahí que cobran singular importancia en esta materia los principios fundamentales de legalidad, especialidad, seguridad jurídica, non bis in idem, y culpabilidad. De tales principios haremos especial referencia en capítulos posteriores del presente trabajo.

Ya que el sistema fiscal mexicano se desarrolla a través de sus reglas legislativas, las cuales se han encaminado firmemente a establecer dos tipos de obligaciones en materia fiscal;

La primera, dirigida al Contribuyente. Se establece para éste el deber de la "iniciativa fiscal," por virtud de la cual le compete (a la mayoría de los Contribuyentes) a realizar espontáneamente sus obligaciones fiscales. Entre estas obligaciones se tienen las siguientes;

- a. Inscribirse en los padrones fiscales.
- b. Determinar que se ha causado un impuesto.
- c. Cuantificar el mismo
- d. Enterarlo o pagarlo, y
- e. Elaborar acciones de control, para que se pueda revisar por parte de las autoridades hacendarias el efectivo cumplimiento de todas sus obligaciones fiscales."²⁸

La segunda regla que el sistema fiscal mexicano establece se dirige a las autoridades que ejercen la administración fiscal. Esta regla consiste en que las autoridades fiscales realicen sólo actividades de comprobación que tiendan a verificar si los Causantes cumplieron íntegra y espontáneamente sus obligaciones; en caso negativo, se les faculta para imponer las sanciones consecuentes a tales omisiones, insuficiencia por haber cumplido las obligaciones extemporáneamente.

28 Artículo 6 del Código Fiscal Federal.

Es así como el Estado, a través de la imposición de reglas para el Contribuyente y para las autoridades fiscales, crea un particular y propio sistema fiscal con la idea de que le permita recabar oportunamente las contribuciones.

En materia fiscal el Estado tiene un especial interés en que se cumplan las obligaciones fiscales puntualmente, en especial las que se refieren al pago de las mismas, pues sólo si se hace llegar al Erario Público los recursos financieros; el Estado no podrá desarrollar sus actividades; de tal manera que el cumplimiento de las obligaciones fiscales viene a constituir una auténtica necesidad social digna de ser protegida jurídicamente.

El no cumplir las obligaciones fiscales, en estas condiciones, constituye un ataque grave a un valor fundamental de la sociedad actual; por ello la administración tributaria tiene el deber de actuar con energía suficiente para lograr la consolidación de una “conciencia fiscal colectiva” que permita que los Contribuyentes se den cuenta de la importancia de aportar sus contribuciones al Erario Público a tiempo. El sistema fiscal mexicano trata auténticamente de lograr una pauta ética de actuación propia de los Contribuyentes y de un juicio positivo de correspondencia respecto de los Contribuyentes que cumplen sus obligaciones fiscales.

Se sabe que muchas sociedades carecen de una conciencia social para el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales; que la opinión pública en muchas ocasiones muestra indulgencia ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales; que la mayoría de las personas no se da cuenta de que al evadir al Fisco está causado un daño que lesiona no al Estado sino a todos los ciudadanos. Es un hecho que la evasión fiscal se ha convertido en una práctica automatizada.

La doctrina ha distinguido dos tipos de Derechos Tributarios; “Uno sustantivo o material, que se surte de las obligaciones sustantivas tributarias; y otro llamado Derecho Tributario Administrativo o Formal, también llamado de los Deberes Formales Tributarios.”²⁹ Este se define como aquel que regula los tributos y el mecanismo para su percepción, dándosele el nombre de Derecho Tributario en atención al concepto de tributo o

29 GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel. Op. cit., pág. 71.

·tributaciones. Se trata de un Derecho Formal que se está integrando por un conjunto de normas que rigen la actividad de la administración en orden a la tutela del crédito fiscal y que establece deberes de hacer, de no hacer y de tolerar. Las infracciones a estos ordenamientos fiscales, constituyen lisa y llanamente una especie de infracciones al ordenamiento jurídico, cuya naturaleza es substancialmente idéntica a las infracciones sancionadas por el Código Penal y por las Leyes Penales, esto hace patente que las infracciones fiscales tengan un indiscutible carácter penal, de ahí se deduce que estén reguladas en lo no previsto, en sus disposiciones especiales, de acuerdo con los Principios Generales del Derecho Penal que tienen respecto de esa aplicación subsidiaria.

En este estudio se abordaran algunos de los rasgos más característicos de los Principios Generales del Derecho, en la inteligencia de que solamente se mencionan, sin entrar al fondo en su estudio, ya que sólo se quiere destacar que son estos principios los que marcaran las reglas del juego entre lo permitido y lo prohibido por el Estado. Estos principios marcan los límites del poder sancionador que garantiza a los ciudadanos la posibilidad de vivir en un Estado social y democrático de Derecho, modelo de Estado, considerado como el más conveniente.

Por nuestra parte, consideramos que es central el estudio del presente trabajo, en las diferentes exigencias entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo. Ya que, en nuestra opinión, uno de los aspectos medulares de este estudio es el establecimiento de criterios precisos que permitan una clara distinción entre el injusto penal y el injusto administrativo. Para ello, se analiza, la relación en el campo del Derecho Fiscal, el contenido del injusto con respecto del incumplimiento de las obligaciones fiscales, pues solo a partir del análisis profundo de las obligaciones fiscales se puede estar en aptitud para determinar la aplicación del Derecho Penal, o sólo del Administrativo. Con el propósito de dilucidar la esencia del sistema fiscal mexicano, diseñado por nuestros legisladores, en busca del oportuno cumplimiento por el contribuyente de sus obligaciones, se abordan figuras principalísimas como son la planeación, la evasión y la elusión fiscales. En la discusión acerca de nuestro sistema fiscal, se hace ver que las causas que dan origen al fenómeno de la evasión son parte de ésta, así como la

conveniencia o no de recurrir al Derecho Penal para la protección del sistema mismo. Así como, el estudio dogmático de los tipos fiscales previstos en el Código Fiscal Federal, los cuales no analizaremos a fondo en el presente trabajo por no ser el objeto del mismo.

A este respecto, es importante distinguir la utilización de las denominaciones “infracción” y “delito” para evitar que cualquiera de estos dos términos pueda indicar un auténtico delito penal. Como se ha dicho, las infracciones contemplan supuestos de incumplimientos formales, mientras que los tipos de defraudación fiscal se refieren a vulneraciones normativas de carácter sustantivo, diferenciando la infracción en sí misma (por comportamientos omisivos) de las circunstancias agravantes. De tal suerte, se considera que las infracciones son sencillamente conductas de omisión que pueden producir un perjuicio económico a la recaudación. Tales conductas se encuentran definidas en los Artículos 70 al 91 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el Contribuyente deje de ingresar dentro de los plazos previstos todo o en parte de la deuda tributaria comete una infracción fiscal,* la cual al ser descubierta se sanciona pecuniariamente con los recargos correspondientes, y en ocasiones con multa. Ahora bien, si el incumplimiento a la obligación tributaria no fué debido a simple negligencia, sino fué provocado intencionalmente, concretándose un perjuicio para el Fisco Federal, dicho comportamiento podrá ser tratado desde el Derecho Penal, es decir, podrá ser constitutivo de algún delito fiscal contra la Hacienda Pública, por la cuál será castigado con una pena y con una multa.

Existe la posibilidad de que un mismo comportamiento suponga una infracción administrativa y, simultáneamente, otra penal, en cuyo caso cabría pensar en la posibilidad de que se dé el concurso de normas y la correspondiente acumulación de sanciones, violándose así, como se verá más

* Artículo 71 Código Fiscal de la Federación: “Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los presupuestos que en este capítulo se concideren como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las infracciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.”

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

adelante, el principio non bis in ídem, de acuerdo con lo establecido por los artículos 70 y siguientes y 94 del Código Fiscal de la Federación.

El ordenamiento jurídico, aunque está formado por distintas disposiciones, es uno sólo y está armónicamente dispuesto; algunas normas son independientes entre sí, y otras se hayan coordinadas según su diverso rango, de modo que la aplicabilidad de unas condicionan la aplicabilidad de otras, esto es, que se integren o se excluyen recíprocamente. Existe pues, un grupo de reglas que resuelven los problemas derivados de las relaciones de interferencia entre diversas disposiciones punitivas, que se engloban bajo la denominación de concurso aparente de leyes.

El estudio del concurso aparente de leyes, o normas, también llamado conflicto de leyes o concurrencia de normas incompatibles entre sí, es importante para resolver problemas aparentes, referentes al tema de la unidad del ilícito, es decir, cuestiones previas a los llamados concursos de infracciones, pues aquí se trata de precisar como ha de aplicarse la ley en los casos en que sólo aparentemente se da un ordenamiento doble del hecho. Por eso, este tema ha sido llamado “concurso aparente de leyes,” para distinguirlo de los caso de unidad de la infracción por concurso ideal, en los cuales siempre es necesario que el hecho caiga efectivamente bajo más de una sanción, es decir, que tenga simultánea y realmente un encuadramiento múltiple.

Se denomina “Concurso aparente de leyes a los casos en que un mismo hecho punible aparentemente queda tipificado en preceptos diferentes que son incompatibles entre sí.”³⁰ En este caso, pues, sólo se viola una disposición, pero hay necesidad de establecer cuál es, pues varias parece convenir al mismo hecho. Hay dos o más normas en las que, simultáneamente, parece encuadrar una misma conducta. No existen aquí varias infracciones; la infracción fiscal es única y una sola la lesión jurídica; hay, pues, concurso aparente de leyes, por ser diversas a las que parecen comprender el mismo hecho. No operan varias antijuridicidades, sino una sola, pero parece convenir al mismo tiempo a varios tipos legales. El conflicto es aparente porque el ordenamiento jurídico ofrece, de modo

³⁰ LOMELI CEREZO, Margarita. “El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal”, págs. 95 y 96, citado y comentado por el Sr. Min. GARCIA DOMINGUEZ, Op. cit., pág. 23.

explícito o implícito, los criterios de solución. El problema consiste, por tanto, en dilucidar cual norma debe aplicarse con exclusión de las demás.

PRINCIPIO DE ALTERNATIVIDAD.

El principio de alternatividad es aquél por virtud del cual dos figuras típicas se excluyen de reciprocidad por incompatibilidad con relación de un mismo hecho, el cual solamente puede encuadrar en la una o en la otra.

La alternativa se da cuando las normas concurrentes protegen el mismo interés jurídico, aun cuando sus elementos constitutivos no sean idénticos. Esta figura se da como consecuencia de que las valoraciones contenidas en la ley resultan equivalentes y por ello se excluye la aplicación simultánea, por que la sanción de cualquiera de ellas es suficiente para alcanzar el necesario grado de penalidad.

Si las distintas normas amenazan con la misma pena, es diferente cual ha de aplicarse pero si las penas son diferentes, la pena aplicable debe ser la más severa.

Como este principio no está contemplado en el Código Fiscal de la Federación, debe aplicarse al caso concreto, si hay diferencias de sanciones, se estará a lo dispuesto por el Código Penal en su artículo 59, que establece que cuando una infracción pueda ser considerada bajo dos o más aspectos y bajo de uno de ellos merezca sanción diversa, se impondrá la mayor.

PRINCIPIO DE CONSUNCIÓN O ABSORCIÓN.

El principio de consunción o de absorción trae como consecuencia la exclusión: pero a diferencia del principio anterior, en éste, la exclusión no se produce en razón de que los valores sean equivalentes, sino porque, al contrario, uno de los tipos contiene una valoración superior, que tanto el tipo como la pena de la figura más grave, realizan cumplidamente la función punitiva no sólo por cuenta propia, sino por cuenta del otro tipo.

Este principio opera cuando el hecho tipificado en una norma comprendido también, se encuentra, en otro tipo de alcance mayor, de tal manera que se ésta excluyendo la aplicación de aquélla; es decir, el caso regulado por una norma puede quedar subsumido en otra de mayor amplitud. "*Lex consumens derogat Legi consuetae.*"

Hay dos especies de consunción: el de las infracciones progresivas y el de las infracciones complejas o compuestas:

Las infracciones progresivas se dan cuando el agente realiza una conducta que integra un tipo de infracción en el que se incluye los elementos constitutivos de la infracción más leve.

Las infracciones complejas o compuestas se dan cuando dos o más tipos se conjuntan como elementos constitutivos de otra, o cuando un tipo se califica por una situación grave. Se da aquí, pues, un problema de unidad o pluralidad de acciones como causa del aparente concurso de leyes.

PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD.

El principio de especialidad es aplicable al caso en que una misma conducta es regulada por dos normas o leyes, una general y otra especial, y trae como resultado que la ley o la norma especial excluya la aplicación de la ley o norma general, *Lex specialos derogat Legi generali.*

Dos leyes o disposiciones generales se hallan en relación de general y especial, cuando los requisitos del tipo general están estos contenidos en el especial, en el que figuran además otras condiciones calificativas, como consecuencia de las cuales la ley especial tiene preferencia sobre la general en su aplicación. Las dos normas pueden ser integrantes de la misma ley o de distintas: pueden haber sido promulgadas al mismo tiempo o en época diversa siendo indiferente que la ley general o la especial sea la posterior.

Ni el Código Fiscal, ni el Código Penal consagra expresamente este principio, pero sería conveniente su inclusión en aquél.

PRINCIPIO DE SUBSIDIARIDAD.

Por virtud de este principio, cuando una ley tiene carácter subsidiario respecto de otra, la aplicabilidad de ésta excluye la aplicación de aquélla. *Lex primaria derogat legi subsidiariae.*

“ Una ley tiene el carácter subsidiario respecto de otra principal, cuando ambas describen grados o estadios diversos de la violación de un mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal, queda absorbido por ésta.”

La subsidiaridad puede ser expresa, cuando la ley dispone la aplicación de una norma condicionándola a la aplicación de otra, y tácita, a la cual se llega por mera interpretación.

CAPITULO III.- DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

a) Noción del delito fiscal.

La doctrina ha adoptado dos actitudes diametralmente opuestas en las que se refiere a la naturaleza del ilícito fiscal o delito fiscal. Para unos existe un solo tipo de ilícito con idéntica naturaleza y con diferencias de accidente. En otras palabras, el delito y la contravención son substancialmente idénticos. Para otra escuela doctrinaria, existen naturalezas diferentes entre delito y contravención. Las diferencias son sustanciales. Y ello motiva la existencia de un hecho tributario administrativo, estrictamente contravencional, con autonomía científica. En cambio, para la primera escuela, el derecho tributario penal es una simple rama del Derecho Penal en General, si bien para algunos de carácter excepcional o especial.

Primeramente debemos indicar que el ilícito fiscal o delito fiscal, la infracción o violación tributaria, es la contravención de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas y formales de contenido tributario.

Retomando las doctrinas referentes a la naturaleza del ilícito fiscal, es conveniente señalar que la Maestra Lomelí Cerezo, Margarita, agrupa en tres las principales escuelas que afirman la distinción ontológica entre el delito y la contravención, y por parecernos importante esta agrupación para nuestro estudio la hemos reproducido de la siguiente forma;

“1ª Las teorías que se basan en el elemento ético, afirma que los delitos ofenden los principios morales universales; las contravenciones no tienen significación moral ya que; son meras desobediencias a las leyes y que sólo tienen por fin la utilidad colectiva (Carmignani y Carrara, escuela toscana).

2ª Las tesis que se fundan en que los delitos constituyen agresión, inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley protege, y por tanto, produce un daño, lesión o peligro actual para dichos bienes, sino sólo son

capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño o peligro actual y constituyen, por tanto, sólo un riesgo para los bienes jurídicamente protegidos (Carnevale, Petrocelli).

3ª Doctrinas que se apoyan en un elemento subjetivo, sosteniendo que éste no tiene relevancia en la contravención, a contrario de lo que sucede en el delito, ya lo que se cuenta en aquélla es la simple inobservancia voluntaria de la norma, sin que sea necesario investigar además, como se hace en el delito, si hubo dolo o culpa, presumiéndose la existencia de estos factores subjetivos (Massari, Negri).³¹

De lo anterior podemos observar que estas doctrinas señalan las siguientes diferencias entre la contravención y el ilícito administrativo o tributario:

1.- Los ilícitos administrativos consisten en una conducta antiadministrativa, una oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del Estado; en cambio, en la contravención, hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan por sí mismos de la protección jurídica penal.

2.- El fin del Derecho Penal Común es prevenir hechos contrarios a la conveniencia social, mientras que el fin del Derecho Penal Administrativo es asegurar el orden administrativo y el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa.

A nuestro parecer, no tiene sentido esa distinción, por que el orden administrativo tiene como finalidad última, como todo el derecho, garantizar la pacífica convivencia social. Así pues, el delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o a la ley eterna de la moral, por tanto, la contravención es una conducta prohibida y ordenada por razones de conveniencia o utilidad pública.

³¹ "El Poder sancionador", p. 202 y "Derecho fiscal represivo", pág. 176.

3.- El delito ataca la seguridad no solo del ofendido sino de toda la comunidad, y la contravención al atacar la administración perjudica indirectamente a toda la comunidad.

De la denominación de infracción fiscal que se ha dado; se deducen explícitamente una serie de características de las que se desprende un aspecto negativo de gran interés. Siguiendo el método aristotélico del *sic et non*, se formula un cuadro, que a continuación se explica, con los caracteres de la infracción, a sus aspectos positivos y negativos, contraponiendo lo que es infracción a lo que no lo es;

a) Conducta	a') Ausencia de Conducta
b) Tipicidad	b') Ausencia de Tipo
c) Antijuridicidad	c') Causas de Justificación
d) Imputabilidad	d') Causas de Inimputabilidad
e) Culpabilidad	e') Ausencias de Inculpabilidad
f) Punibilidad	f') Excusas Absolutorias

Como hemos mencionado a lo largo de este capítulo, el ilícito tributario consiste en un hecho o en una conducta exterior del agente infractor. Dicha conducta puede consistir en una acción o en una omisión. Una u otra deben ser voluntarias.

Las infracciones cuya conducta es una acción se produce en relación con las obligaciones tributarias formales por violación de prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento tributario. Algunas de esas acciones, como el contrabando o el rompimiento de sellos, pueden ser elevadas por el legislador a la categoría de delitos.

Se ha señalado una diferencia entre las conductas delictivas y las meras infracciones, en cuanto, que en los delitos el Legislador (en México a través de la supletoriedad del Código Penal) aceptó los grados de ejecución anteriores a la consumación, esto es, la tentativa y la frustación, en cambio, tratándose de meras infracciones, o contravenciones, por regla general se ignoran la tentativa y la frustación y no se castigan. Así, podemos observar

la excepción en el contrabando, ya que se castiga en grado de tentativa tanto delito como infracción.

Refiriéndose a las infracciones tributarias, Royo expresa que: “Cuando se materializan en el incumplimiento de deberes formales, es difícilmente pensable la existencia de grados anteriores a la consumación, como no sea en el estadio anterior a la ejecución, es decir, en el de los actos preparatorios, los cuales, en ausencia de disposición expresa, no están sancionados en el Derecho Penal Tributario, como lo están en España en el derecho penal común ...”³²

La omisión supone una conducta que consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida por el ordenamiento jurídico. La más importante infracción de omisión es la consistente en la falta de pago de la prestación tributaria principal, o de las prestaciones accesorias (como recargos, etcétera). Implica una resistencia al pago de la prestación que el Estado exige en virtud de su poder de imperio.

Algunos autores como Villegas, sostienen que: “Para que se configuren la infracción basta la falta de pago del tributo en el tiempo y modo establecido por la ley, sin que sea necesario indagar si la conducta del obligado ha sido a título de culpa o de dolo y agrega que ni en la teoría, ni en la práctica es posible determinar con exactitud cuando un deudor deja de pagar por negligencia o por cualquier motivo originado en su culpa, y cuando, no paga, movido por otro tipo de situación que excluya totalmente dicha culpa. Incluso cuando de la prueba surge que el incumplimiento es justificado por alguna razón, se acepta que el deudor pueda ser eximido de pena, lo mismo que si deriva de un error inexcusable.”³³

La conducta es un comportamiento humano voluntario; es decir, es éste un elemento *sine qua non* de todo ilícito, entre ellos del ilícito fiscal, el cual, consiste en una manifestación exterior de voluntad. Por esta razón, pudiera sostenerse que el sujeto activo de la infracción fiscal debe ser una persona individual. Esta afirmación es insostenible; por el contrario, se ha de

³² ROYO, “Infracciones”, pág. 52.

³³ VILLEGAS Basavilbaso, Op. cit., págs. 262 y 263; CUETO RÚA, Julio. “La responsabilidad Penal de las personas Jurídicas”, colaboración con AFTALIÓN, Enrique R. “Derecho Penal Administrativo”, págs. 269 y 270.

mantener que las personas colectivas pueden ser sujetos activos de la infracción fiscal, en relación con voluntades que expresan y conductas que realizan por medio de los individuos que actúan como sus órganos.

Tradicionalmente, y de manera generalizada, se ha sostenido que no es posible afirmar la imputabilidad de las personas colectivas, es decir, que; “No se puede considerar que tales entes son idóneos para asumir responsabilidades de carácter penal.”³⁴ Esta posición es apoyada en la consideración de que la persona colectiva carece de los presupuestos bio-psíquicos que son consubstanciales al concepto de culpabilidad y que sólo se dan en el hombre individualmente considerado. Con arreglo a esta tesis, las personas colectivas no podrán ser penadas, no cabría imponerles sanciones de carácter punitivo, aún cuando cometen ilícitos, ya que éstas se supondrían realizadas por las personas físicas que, como titulares de sus órganos, desempeñan las funciones de dirección o administración de los entes colectivos. “Las penas habrían de imponerse siempre a tales personas individuales y jamás a las personas colectivas.”³⁵

Se apoya nuestra tesis en la tradición y la autoridad del famoso adagio *societas delinquere non potest*; sin embargo, tal principio no es aplicable en materia de infracciones fiscales, pues hay la posibilidad de imponerle penas pecuniarias cuando en el desarrollo de sus actividades incumplan las obligaciones que les imponen los preceptos fiscales ya que todo el que es sujeto pasivo de obligaciones fiscales, individual o colectivo, principal o secundario, puede incumplir tales obligaciones y principalmente por ello puede ser sujeto activo de conductas tipificadas como infracciones fiscales; aún en el caso de entidades que no reúnen los caracteres de personalidad jurídica según el derecho privado, a los que en otra época nuestro derecho positivo ha llamado unidades económicas; el concepto de sujeto activo del ilícito fiscal se ha extendido, más allá del ser humano y de los entes, que según otras ramas del derecho tienen personalidad jurídica.

Las personas colectivas son importantísimos protagonistas de la vida económica; en el ámbito del Derecho Fiscal, las personas colectivas son

³⁴ SAINZ DE BUJANDA, Op. cit., pág. 604.

³⁵ *Idem*.

núcleo importante de los sujetos pasivos de los impuestos. El ordenamiento jurídico fiscal otorga a la persona colectiva capacidad para ser sujeto pasivo de obligaciones fiscales; luego tienen capacidad para cometer infracciones fiscales y para ser penadas por ello.

Siguiendo con esta idea, el Maestro Sainz de Bujanda, sostiene que;

“El hecho de que los actos ilícitos sean material y físicamente cometidos por personas de carne y hueso no impide al Derecho hacer que recaigan las consecuencias, no sobre la gente material de las transgresiones sino sobre la persona colectiva en la que aquél tiene funciones directivas o de administración. Sin embargo, el análisis y la valoración jurídica de conducta y voluntad de la persona colectiva ha de hacerse en relación con la voluntad y la conducta realizada materialmente por el o los sujetos que actúan como órganos de la persona colectiva.”³⁶

El famoso adagio *socistas delinquere non potest sólo* puede significar que los actos ilícitos imputables a las personas colectivas los realiza ésta por medio de sus órganos que son seres humanos de carne y hueso; significa, por su parte, que los entes colectivos no son posibles de penas privativas de libertad, aunque sí lo son de penas económicas.

El sujeto pasivo de un ilícito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por normas; a dicho modo, es el titular de interés cuya ofensa constituye la esencia del ilícito. El ofendido con el ilícito es el ente que resiente el daño causado por el propio ilícito.

Es indudable que la organización social actúa en el campo del Derecho bajo alguna técnica de personificación o titular de poderes o potestades de índole muy diversa. Es por esto que se habla de las potestades o poderes de los entes públicos: Federación, Estados, Municipios, etcétera.

De ahí que en la doctrina se hable de la existencia, por un lado, de un derecho tributario sustantivo, o material o derecho de las obligaciones sustantivas tributarias; y, por otra parte, de la existencia de un derecho

³⁶ Idem.

tributario adjetivo. Y finalmente la competencia para juzgar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada, por el ordenamiento jurídico, a un órgano de la administración fiscal.

No debe confundirse tipo con tipicidad: El tipo es la creación legislativa, la descripción que un Estado hace de la conducta de los preceptos fiscales- penales. Y la tipicidad, es la adecuación de una conducta concreta que constituye el incumplimiento de una obligación fiscal, con la descripción legal formulada en el abstracto.

En ocasiones el tipo es la descripción legal de una infracción fiscal, en otros casos, la ley se limita a describir la conducta prohibida u ordenada. Sin embargo, es necesario, precisar que el tipo de la infracción fiscal sólo puede crearse en la ley, en el sentido formal y no en el reglamento.

Es de advertir que la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad, pero no un elemento de ésta; y que la responsabilidad es una consecuencia de la propia culpabilidad.

La infracción fiscal constituye una rebeldía del infractor contra las normas del derecho positivo, en la que se aprecian dos aspectos, el objetivo y el subjetivo. La oposición objetiva es llamada antijuridicidad, porque la conducta, en su base externa, tangible pugna con el orden jurídico positivo. “El antagonismo subjetivo o culpabilidad, consistente en la rebeldía anímica del sujeto.”³⁷

“La punibilidad tiene el rango de elementos esenciales del ilícito.”³⁸ Se hace notar, que no es lo mismo punibilidad y pena: aquélla es calidad de la conducta, la cual, por su naturaleza típica, antijurídica y culpable, amerita la imposición de la pena; ésta, en cambio, es el castigo que legalmente debe ser impuesto por el Estado al infractor, para garantizar el orden jurídico; es la reacción del poder público contra la infracción fiscal.

³⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando. Op. cit., págs. 117 y 118.

³⁸ *Ibidem*, pág. 118.

La conducta, acción u omisión, se reputa como ilícito por chocar con las exigencias impuestas por el estado para alcanzar fines socialmente necesarios; y se castiga por que se ha calificado como ilícito.

Desde el punto de vista meramente formal y de acuerdo con nuestro Derecho positivo, generalmente una conducta es infracción fiscal, cuando conforme a la ley debe ser sancionada con pena pecuniaria por un órgano administrativo; pero el propio ordenamiento establece infracciones no punibles, tratándose de las llamadas excusas absolutorias, en las cuales la calificación de infracción permanece pero la pena no se aplica; por ende, la punibilidad es elemento esencial de la infracción fiscal, aunque la pena sea sólo una consecuencia más o menos ordinaria de la infracción pero no siempre necesaria.

En el Derecho Penal se castigan ciertas conductas por que son contrarias reglas que son obligatorias a pesar de no estar formuladas expresamente, esto es, el Derecho Penal dicta sanciones pero nada dice de las obligaciones a las que ellas se refieren. En cambio, el Derecho Fiscal-Penal sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresamente y explícitamente por la ley.

Como consecuencia, los elementos esenciales de la infracción fiscal son; una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible; la culpabilidad requiere de la imputabilidad como presupuesto necesario, y tiene como consecuencia la responsabilidad. Para el Licenciado Castellanos Tena, el análisis lógico de los elementos esenciales de la infracción fiscal, se resume de la siguiente forma; "Inicialmente habría que constar si existe obligación legal y si hay una conducta que implique el incumplimiento; a continuación verificaremos si tal incumplimiento está tipificado como infracción: después habrá que cerciorarse si tal conducta típica está o no protegida por una justificante y, en caso negativo, llegar a la conclusión que existe antijuridicidad; en seguida, investigar la presencia de la capacidad intelectual y volitiva del agente o imputabilidad; luego indagar si el autor de la conducta típica y antijurídica, que es imputable, obró con culpabilidad; y, finalmente, averiguar si la conducta ilícita está penada con multa y si en relación con ella se da una excusa absolutoria o causa de impunidad."³⁹

³⁹ *Ibidem*, págs. 119 y 120.

No estamos de acuerdo con el ilustre tributarista argentino, por que como ya lo hemos sostenido anteriormente, toda infracción de las obligaciones tributarias sustantivas para que sea licita, debe ser influida de culpa o de dolo. El hecho de que el artículo 73 del Código Fiscal Federal, ordena a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que se abstenga de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracciones a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, hace concluir que el infractor que deje de pagar o paga extemporáneamente lo debe hacer dolosa o culposamente.

Una gran parte de las infracciones por omisión consisten en la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias formales. Por ejemplo, no presentar una declaración, no dar un aviso, no tolerar una visita de inspección, etcétera.

La pluralidad de acciones ilícitas da lugar a las figuras jurídicas del delito continuo y del delito permanente. En ocasiones se produce una pluralidad de acciones u de omisiones que violan las mismas normas tributarias, de tal suerte que se trate de diversas infracciones cuyas sanciones puedan acumularse o sumarse, o por el contrario, puede tratarse de una sola infracción que tiene un carácter continuo y que debe castigarse con una sola sanción, aunque agravada.

Lo que caracteriza al delito continuo (o continuado) es, que no obstante la pluralidad de acciones u omisiones se obtiene un solo resultado, y se caracteriza por la existencia de una pluralidad de acciones perfectamente diferenciadas las unas de las otras en orden al tiempo y que, sin embargo, son valoradas jurídicamente como una unidad.

Por tanto, la infracción continua requiere:

- a) Que esté constituida por una pluralidad de acciones u omisiones;
- b) Que esta pluralidad de acciones o de omisiones arrojen un único resultado punible.

La pluralidad de acciones o de omisiones que no producen un único resultado, se castigan con tantas sanciones como accidentes u omisiones la constituyan.

En cambio, la infracción continua se castiga con una sola acción. Por último, el delito continuo no se castiga con una pluralidad de acciones o de omisiones y no hay acumulación.

Hay casos en que un mismo hecho viola dos o más preceptos jurídicos, cada uno de los cuales disponen una sanción diferente: la fracción V del artículo 75 del Código Fiscal Federal dispone, al efecto, que cuando un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor

Lo anterior concuerda con lo dispuesto por los artículo 58 y 59 del Código Penal vigente para el Distrito Federal, aplicable a los delitos tributarios.

Artículo 58.- Siempre que con un solo hecho ejecutado en un solo acto, o con una omisión, se violen varias disposiciones penales que señalen sanciones diversas, se aplicará la del delito que merezca pena mayor, la cuál podrá aumentarse hasta una mitad más del máximo de su duración.

Artículo 59.- Cuando un delito pueda ser considerado bajo dos o más aspectos, y bajo cada uno de ellos merezca sanción diversa, se impondrá la mayor.

Los teóricos dan nombres muy diversos a los ilícitos que son juzgados y sancionados por un órgano de la administración fiscal, como son; contravención, falta, transgresión, infracción, torto y reato entre otros.

En México la denominación aceptada, a partir de la Legislación Fiscal, es la de la infracción,* aunque en la Constitución se le llama falta, en el Artículo 73 fracción XXI, establece: "Que el Congreso tiene facultad para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ello debe imponerse."⁴⁰

* Es en el artículo 70 del Código Fiscal Federal en donde se nombra la transgresión a una norma fiscal y sus sanciones.

⁴⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 101a. edición, Editorial Porrúa, S.A., 1997.

Y son las infracciones, las que se encuentran reguladas por un ordenamiento jurídico, con disposiciones imperativas de ineludible acatamiento, a cuya observancia se encuentran obligados tanto los órganos del Estado, como las personas sometidas a su potestad. A este respecto, el Maestro Saiz de Bujanda, opina que;

“Siendo, que el impuesto, debe ser pagado o liquidado por las personas que están obligadas al pago, en la cantidad, tiempo, moda, forma y lugar que el propio impuesto deba ser recaudado.”⁴¹

De las normas jurídicas tributarias derivan no sólo obligaciones pecuniarias sino también obligaciones que constriñen a un comportamiento que carece de contenido patrimonial y que se cifra en las prestaciones de hacer, no hacer, de dar o de tolerar, dirigidas a facilitar la exacción del impuesto, esto es, a facilitarle su tarea gestora a la administración.

b) La sanción.

Toda obligación impuesta por la Ley debe estar provista de una sanción o pena, en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular. A este respecto, el Derecho Tributario siendo el conjunto de normas que impone obligaciones de hacer, no hacer, dar o tolerar, esta provisto de medios adecuados con que exhigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre estos medios, encontramos la sanción.

Por tanto, la sanción es un concepto jurídico fundamental en el presente trabajo, y debemos entenderla como: “La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado.”⁴² Cabe mencionar que esta consecuencia por incumplimiento, no es agradable

⁴¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Hacienda y Derecho”, págs. 557 y 558.

⁴² GARCIA MAYNEZ, Eduardo. “Introducción al estudio del Derecho”. 42a edición, Editorial Porrúa. S.A. México 1993.

para el infractor, y en ocasiones constituye un mal. Pero este tiene finalidades distintas, como veremos a continuación.

En el Derecho Penal Común, la finalidad de la pena es infligir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso, así como prevenir y corregir probables conductas delictivas que pongan en peligro la tranquilidad y bienestar de la sociedad. En cambio, en el Derecho Tributario, la finalidad que se busca con la sanción, es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales con el objeto de asegurar la eficacia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Asimismo, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo emplean formas de sanción que son en ocasiones, las mismas; verbigracia, la sanción pecuniaria penal y la multa administrativa, la suspensión o destitución del empleo o funciones, establecidas tanto en el Derecho Penal como en el Administrativo; la prisión, sanción penal, y el arresto, sanción administrativa que sólo difieren en su gravedad o duración. Así, las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la Administración, siendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas. Por lo tanto, son penas administrativas y no sanciones penales todas aquéllas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa. Dicho lo anterior, las sanciones administrativas, se diferencian de las que caracterizan el delito, por que no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino directamente por la administración, utilizando sus propios órganos, sin la intervención, ni siquiera directa de la jurisdicción. Esto no implica que lo expresado aquí doctrinariamente, sea justo para el contribuyente que en ocasiones comete una probable conducta delictiva aún sin saber que la está cometiendo; así como tampoco implica que en la praxis estas sanciones sean violatorias de garantías individuales por ser injustas y excesivas.

La analogía de las sanciones administrativas con las penales, se advierten también en que pueden clasificarse como éstas en principales, accesorias y subsidiarias. Las primeras son aquéllas en que se imponen

como castigo por transgresión de la norma infringida, las accesorias son las que recaen sobre los objetos y bienes materiales con los que la transgresión se ha realizado, por ejemplo, el decomiso de las mercancías introducidas en contrabando; y sanciones subsidiarias, son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida; por ejemplo, prisión subsidiaria para el caso de insolvencia económica del sancionado por una multa.

En nuestro Derecho Administrativo, se acepta esta clasificación.

Sanciones principales; de las que la multa es la instancia más frecuente.

Sanciones accesorias; como el decomiso de mercancías de tráfico prohibido introducidas mediante el contrabando (artículo 578 del Código Aduanero vigente), estas se dividen a su vez, en pecuniarias como serían las multas y los recargos y las privativas de libertad.

La prisión subsidiaria para el caso de inobservancia del infractor de reglamentos gubernativos sancionado con multa, está reconocida expresamente por el artículo 21 Constitucional, si bien limitada a treinta y seis horas.

También, en nuestro Derecho Administrativo, la potestad sancionadora administrativa y la potestad punitiva atribuida a los Tribunales de Justicia tienen como fundamento común que ambas han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos que los individuos tienen frente al Estado, es decir, que derivan de una situación general de sumisión. Esto significa que si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la Administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de medios de coerción; no teniendo necesidad de que intervenga ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos, la ejecutoriedad de los actos administrativos se aplican por el carácter público de dichos actos, ya que todos los actos de soberanía tienen, como tales, el poder de imponerse a los habitantes, carácter que no es exclusivo de los actos administrativos, sino común a la ley y los actos jurisdiccionales.

En relación con la acción directa de la autoridad administrativa en la legislación mexicana, el Doctor Andrés Serra Rojas, hace las siguientes consideraciones:

a) La Constitución no reserva a los poderes legislativo y judicial la facultad que se denomina la acción de oficio de la administración. Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que en la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reservan a otros órganos.

b) Existen preceptos de la Constitución, como los artículos 27, 33, 73 fracción XVI, 123, que autorizan al Poder Público a la ejecución de sus determinaciones, aún en el caso en que hay una privación de derechos.

c) Principalmente en materia de impuestos el cobro de ellos se encomienda a la autoridad administrativa, y sólo por excepción se revisan por la autoridad judicial, cuando lesionan a los particulares.

Finalmente, nuestra legislación y jurisprudencia han reconocido la facultad del poder ejecutivo de las resoluciones administrativas, reconociéndose que cuando una Ley señale un camino diverso, como el judicial, debe seguirse éste. Son frecuentes en las leyes administrativas que ellas establezcan a opción de los interesados, el doble camino, administrativo y judicial.

c) Penas accesorias.

La existencia del Derecho de las obligaciones fiscales, se deriva de la necesidad que tiene el Estado de disponer de recursos financieros para poder realizar sus fines. El impuesto tiene una finalidad social que lo convierte en instrumento que incide en la estructura socioeconómica, constituyendo un medio eficaz para lograr una más justa redistribución de rentas y riquezas, erigiéndose así en una de las armas importantes para el logro del bienestar social y del mantenimiento de una convivencia comunitaria, de tal circunstancia que es necesaria una adecuada planeación

fiscal y una clara conciencia de que son las infracciones fiscales y consecuentemente las sanciones.

De lo anterior debemos entender por infracción fiscal, toda vulneración de normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En éstas se incluyen las violaciones de preceptos que imponga tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen la fé pública y aún otros particulares.

La infracción fiscal puede estar constituida por la comisión de actos ordenados y por la ejecución (comisión) de los prohibidos. El comportamiento ilícito, en términos generales, consiste en no cumplir con lo dispuesto por las normas fiscales. Ahora bien, las infracciones fiscales que dan origen a las sanciones administrativas y/o penales (comisión de delitos), son tanto el no cumplir las obligaciones fiscales de pago (obligaciones de carácter sustantivo). En ambas infracciones se da un incumplimiento de los elementos de deberes jurídicos. Estos deberes tanto de contribuyentes como fedatarios, así como de terceros que colaboran con la autoridad fiscal, tiene la finalidad de asegurar que el fisco reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias, así como de contribuir a que las autoridades fiscales puedan desarrollar en forma correcta las funciones y atribuciones que le corresponde, como son las de controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (tanto formales como sustantivas); pues es así como esta diseñado el sistema fiscal mexicano. En este orden de ideas, hay dos tipos de infracciones fiscales; las sustantivas y las formales. Esta clasificación solo nos sirve para establecer la diferencia entre las infracciones administrativas y las penales, puesto que hay infracciones formales que devienen de la comisión de delitos.

Las infracciones sustantivas estan constituidas por actos u omisiones mediante las cuales el sujeto pasivo disminuye la base imponible o evitar por otros medios que el fisco perciba oportunamente la cantidad de dinero que legalmente le corresponda recibir. Pudiendose identificar como lesiones que afectan el Bien Jurídico.

Las infracciones formales, en cambio, están configuradas por actos u omisiones del sujeto pasivo que puedan crear un riesgo contra los Bienes Jurídicos, pero que independientemente de la lesión de éste, la sola puesta en peligro de que la Hacienda Pública no pueda enterarse de que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, da lugar a la consumación de estos tipos legales independientemente de si tiene derecho o no el fisco de recibir de manera íntegra y oportuna la suma de dinero que debe recaudar.

Estas infracciones de carácter formal se identifican como infracciones de peligro abstracto, dado que constituyen solamente lesión o puesta en peligro de las reglas diseñadas en el sistema fiscal que implican incumplimiento o formalidades respecto de las obligaciones fiscales, y que evitan a las autoridades hacendarias tengan el control y la vigilancia sobre cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Dicho lo anterior, es necesario hacer énfasis en las características de las infracciones fiscales ya que estas servirán como sustento para abordar el tema de la facultad sancionatoria del Estado. Así pues, las sanciones fiscales tienen tanto finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, aflictivas, expiatorias como ejemplarizantes, y pueden ser las sanciones fiscales de dos clases:

- * Penas pecuniarias que establecen las autoridades hacendarias, y
- * Penas privativas de libertad, impuestas por la autoridad jurisdiccional.*

Estas dos clases de sanciones penales persiguen los mismos fines y ambas tienen la misma naturaleza. No hay según García Domínguez, diferencia de esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional; su diferencia se da sólo por la gravedad cuantitativa y no cualitativa.

* Según el artículo 94 del Código Fiscal Federal, establece: En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

Más adelante se comentará más ampliamente sobre este capítulo que bien puede dar lugar a la violación del principio *non bis in idem*.

Se dice que el Derecho Administrativo castiga ciertas conductas por que son contrarias a las reglas que el mismo ordenamiento establece como obligatorias, sin tener que explicar con mayor detenimiento el porqué de dicha prohibición; esto es, nada dice respecto del porqué sanciona las obligaciones a las que ella se refiere. En cambio el Derecho Penal sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresa y explícitamente por la ley que lesionan auténticos Bienes Jurídicos que a la Sociedad le interesa proteger.

El maestro Margáin Manautou, clasifica a las sanciones: “Como penas administrativas y penales.”⁴³ Las primeras son las que imponen la autoridad administrativa y las segundas aquellas cuya imposición corresponde a la autoridad judicial.

El propio autor las clasifica, también en penas principales y penas accesorias. Aquellas las divide, a su vez, en pecuniarias y privativas de libertad y las pecuniarias en multa y recargos como ya comentamos anteriormente. Y las penas accesorias, son: el decomiso, la multa, el recargo, la inhabilitación para el ejercicio de derechos y el desempeño de funciones, la suspensión de empleos y la intervención permanente.

Otra clasificación importante y que ha sido recogida por el Código Fiscal de la Federación, atendiendo a las facultades de la autoridad sancionatoria, es la imposición de penas pecuniarias que tienen su origen en la facultad discrecional y en las facultades no discrecionales, como veremos a continuación.

a') El decomiso.

El Código Penal para el Distrito Federal señala en su artículo 40 que: “Los instrumentos de delito, así como las cosas que sean objeto o producto de él, se decomisarán si son de uso prohibido. Si son de uso lícito, se decomisarán cuando el delito sea intencional. Si pertenecen a un tercero, sólo se decomisarán cuando el tercero que los tenga en su poder o los haya

⁴³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. “Introducción al Derecho Tributario Mexicano”, Editorial Porrúa, S.A., México 1993, págs. 330-331.

adquirido bajo cualquier título, esté en alguno de los supuestos a los que se refiere el artículo 400 de este Código, independientemente de la naturaleza jurídica de dicho tercero propietario o poseedor y de la relación que aquél tenga con el delincuente, en su caso. Las autoridades competentes procederán al inmediato aseguramiento de los bienes que podrían ser materia del decomiso, durante la averiguación o en proceso. Se actuará en los términos previstos por este párrafo cualquiera que sea la naturaleza de los instrumentos, objetos o productos del delito ...⁴⁴ Por nuestra parte creemos que esta sanción aunada con las demás que prevé el artículo 90 del Código Fiscal Federal, y que cada una es por separada una sanción propiamente dicha, y que en su conjunto son excesivas e inconstitucionales.

b') La multa.

La multa es una pena que consiste en la obligación de pagar al Estado una suma de dinero y tiene como finalidad disciplinar al infractor. Esta se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

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

La multa a imponerse va de un mínimo a un máximo por lo que la autoridad administrativa sólo debe de cuidar que el acto que se sanciona con multa fija esté señalado como infracción y que a ésta le corresponda ese tipo de multa.

En la multa discrecional la autoridad debe tomar en cuenta las causas que dieron origen a la infracción; el grado de preparación del infractor; su situación económica; si es o no reincidente, etcétera. En cambio en las

⁴⁴ Código Penal para el Distrito Federal, Op. cit., pág. 13.

· infracciones que se señalan como multa fija, la autoridad administrativa se desatiende de todo lo anterior.

En algunos países la multa puede ser hasta diez tantos del crédito omitido, como en Argentina; en otros, como en los Estados Unidos de Norteamérica, la multa máxima del fisco Federal es de medio tanto de lo evadido: en nuestra legislación la multa máxima que se impone, tratándose de omisión de contribuciones, va del 70% al 100%, y tratándose de otro tipo de infracciones puede variar y aún incrementarse en un 20% así hay reincidencia, lo que se considera agravante.

Actualmente, debemos comentar que el Código Fiscal Federal en su artículo 70 párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto, señala como deben actualizarse las multas, así como la actualización de las multas extemporáneas, ajuste de fracciones a peso y la reducción de la multa en un 50% a contribuyentes menores, como se transcribe a continuación:

“... El monto de las multas que este capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A de este Código. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará al factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de los meses citados.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 20 de este Código.

Las multas que este Capítulo establece en porcentos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributan de conformidad con el Título IV, Capítulo VI, Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato, no haya excedido de \$1,000,000.00, se considerarán reducidas en un 50% salvo que en precepto en que se establezcan, se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.”*

c') El recargo.

La doctrina y la legislación distinguen además, otros tipos de recargos que no constituyen una sanción; los moratorios y los impositivos. Los primeros constituyen el interés legal que le corresponde al Erario, cuando éste ha caído en mora, y los segundos, son las cantidades adicionales a las tasas previstas en las leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente.

En los términos del artículo 21 del Código Fiscal, el pago de contribuciones realizado fuera de los plazos que señalan las Leyes tributarias darán lugar a que se cubran los recargos; los que causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de su fecha la exigibilidad hasta que se efectúe el pago, no debiendo exceder de cinco años sobre el monto del crédito fiscal de que se trate. Si el pago extemporáneo de las contribuciones se efectúa de manera espontánea por el contribuyente, los recargos no deberán exceder del 100% del monto de ellas.

El artículo en comento, agrega, que los recargos se cubren en concepto de indemnización al fisco Federal por la falta de pago oportuno, a razón de un 50% mayor que lo que deba cubrirse cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conceda prórroga o plazos para pago de un crédito fiscal.

* Véase Diario Oficial de la Federación. Reformas Constitucionales publicadas el día 29 de diciembre de 1997.

CAPITULO IV.- LA FACULTAD SANCIONATORIA DEL ESTADO.

En el capítulo anterior llegamos a establecer que la potestad sancionatoria de la Administración, entendida como la facultad de castigar las transgresiones que no constituyen delitos, ha sido considerada en la doctrina como esencial para la función administrativa y como atributo derivado naturalmente del poder estatal que la autoridad administrativa tiene.

Sin embargo, nuestro país ha querido restringir la potestad sancionadora del Estado, al castigo de las infracciones haciendo para ello una interpretación superficial de los artículos que en el presente capítulo trataremos, interpretación que se funda únicamente en el texto literal de los preceptos en comento.

a) Análisis del artículo 21 Constitucional.

Para poder analizar correctamente este precepto constitucional vigente, es necesario transcribir su contexto;

“Artículo 21.- La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará hasta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.”*

En la materia fiscal existían numerosas disposiciones que consagraban la facultad de la Administración para imponer multas por infracciones a las leyes impositivas.

* Véase Diario Oficial de la Federación. Reformas Constitucionales publicadas el día 03 de Julio de 1996.

La doctrina constitucional del siglo pasado señalaba igualmente un amplio alcance al precepto de que nos ocupamos, José María Lozano, definía las facultades cuya corrección era de la competencia de la autoridad administrativa, como contravenciones a los bandos de policía y buen gobierno o a los reglamentos que expide el Ejecutivo para la perfecta ejecución de las leyes.

Una extensión mayor de la competencia administrativa establecida por el artículo 21 constitucional de 1857 era la que precisaba el señor Licenciado Eduardo Ruiz en los siguientes términos: “ Para evitar las arbitrariedades y el despotismo de los gobernantes, la Constitución ha querido que éstos no obren en su voluntad, sino en los caso y del modo que expresamente determine la ley. Esta ley reglamentaria es de la competencia de los estados por lo que ve a sus funcionarios por medio de reglamentos y bandos de policía y leyes sobre gobierno económico y político, como lo es de la Federación, por lo que toca a su régimen y a propósito de sus autoridades.”⁴⁵

Ahora bien, en nuestro concepto esta tradición jurídica no fué rota por la Constitución de 1917, como trataremos de probar con las siguientes consideraciones, pues fuera de las garantías sociales consagradas por los artículos 27 y 123, que se consideran como creaciones originales del constituyente de Querétaro, existe una estrecha relación entre las disposiciones vigentes y la interpretación y cabal conocimiento de la gran mayoría de los preceptos constitucionales actuales. debe tomarse en consideración el cometido de las disposiciones correspondientes de la ley fundamental de 1857, así como la doctrina y jurisprudencia que se realizaron durante su vigencia.

En este caso se encuentra el artículo 21 constitucional. Efectivamente, hemos mencionados al referirnos a la constitución de 1857, que las leyes ordinarias correspondientes y la doctrina respectiva, no limitaba la competencia de la autoridad administrativa para el castigo de contravenciones y faltas, a las meras infracciones de policía y buen gobierno, de carácter municipal, sino que se comprendían en dicha competencia también las violaciones cometidas contra las leyes administrativas, de cuya

⁴⁵ “ Curso de Derecho Constitucional y Administrativo.” México, 1888, tomo 1, pág. 208.

ejecución y cumplimiento está encargada directamente la administración, por conducto de sus diversos órganos.

En este mismo orden de ideas, el artículo en comento, actualmente en vigor como ya lo hemos transcrito, a pesar de su redacción gramatical, por que no es el verdadero sentir del constituyente de 1917, según lo podemos comprobar en el diario de debates, ya que se circunscribió esa competencia a la esfera municipal, como sí se atendiera sólo a la letra del precepto y no a su interpretación jurídica.

Recordemos también, que en nuestro derecho público se ha reconocido desde el siglo pasado, de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina que expuso el Licenciado Vallarta,⁴⁶ en su Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva, que tiene el ejercicio de la acción directa de la Administración, en el que se incluye la aplicación de sanciones, no ataca el principio de la división de poderes, pues en la concepción actual de éste y según la índole de las Constituciones modernas, el Ejecutivo debe tener dentro de su esfera todos los medios de autoridad para hacer efectivo el cumplimiento de los deberes políticos y administrativos con arreglo a las leyes, sin necesidad de pedir auxilio extraño, según señaló el famoso jurisconsulto mencionado.

En consecuencia, el Constituyente admitió que la autoridad administrativa pueda hacer efectivos los impuestos y multas por sí misma, sin intervención de la autoridad judicial y en este sentido ha sido interpretado el artículo en comento, por la Suprema Corte de Justicia, lo que corrobora la constitucionalidad de la facultad sancionadora de la Administración.

No obstante que nuestro más alto Tribunal se a pronunciado a este respecto, no ha tratado el fondo del problema de la constitucionalidad de la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones por infracciones a las leyes administrativas. Sin embargo, desde hace más de cincuenta años uniformemente ha dado por sentada la competencia de la Administración al respecto. En las tesis en que se apoyan las tesis

⁴⁶ CFR.- "Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva." Puebla, 1885, págs. 51, 57, 71 y 72.

jurisprudenciales que a continuación transcribiremos para la mejor comprensión de la defensa de nuestra tesis, las sanciones impugnadas se refieren no sólo a los reglamentos gubernativos y de policía, sino también a las leyes y disposiciones fiscales, lo que permite concluir que da por establecida la constitucionalidad de la aplicación administrativa de una sanción que fije una ley, si ésta prevé tal procedimiento

Tesis 228.

“MULTAS. Si las que impongan las autoridades administrativas no se ajustan estrictamente a la ley, contra ellas procede conceder el amparo.”

Semanario Judicial de la Federación, Tomos XII, Tercera parte, Segunda Sala, 1975, págs. 214 y 440; XIII, pág. 750, XIV, 1187 y XVII, pág. 69. Año 1923, 1924 y 1926 y se refiere a infracciones a la Ley de Alcoholes y su Reglamento, a la Ley de Impuesto del Timbre y a la Ley de Hacienda del Distrito Federal.

Tesis 170.

“INFRACCIONES, AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Si bien es cierto que la Constitución las faculta para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, también lo es que la imposición de tales castigos, debe ser, no al arbitrio de quien los impone, sino con estricta sujeción a lo que dispongan los mismos reglamentos u otra ley, en lo que no se oponga al artículo 21 Constitucional.”

Semanario Judicial de la Federación Tomos XV, págs. 16 y 621; XVI, págs. 364; XXI, págs. 186 y 367. Año 1917-1954 y se refiere a infracciones de los reglamentos de policía y de juegos del Distrito Federal, pero la otra se refiere a una disposición de carácter fiscal emitida por el Gobierno de uno de los Estados.

“INFRACCIONES, SANCIONES IMPUESTAS POR AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. FUNDAMENTACIÓN. Si bien conforme al artículo 21 Constitucional, tienen facultades para castigar las faltas, también lo es que deben fundar debidamente sus determinaciones, citando la disposición municipal, gubernativa o de policía, cuya infracción se

atribuye al interesado, y si no cumple con tales requisitos, violan las garantías consignadas en el artículo 16 de la Constitución.”

En otra ejecutoria que no establece jurisprudencia, sino sólo precedente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo, al sostener la constitucionalidad de una multa impuesta por la autoridad administrativa con apoyo en la Ley General de Catastro del Estado de Oaxaca, lo siguiente:

“Los argumentos en que se apoya el Juez de Distrito para conceder el amparo y que produce el Ministerio Público ante esta Corte, para que se confirme la sentencia recurrida, no son aceptables, por que cuando aún ciertamente el artículo 21 Constitucional dispone que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, también lo es que las autoridades administrativas pueden imponer multas, cuando se trata de infracciones de reglamentos gubernativos y de policía; y pueden también imponerlas, incuestionablemente, cuando se trata de la aplicación de la ley sobre facultad económica-coactiva, como en el presente caso, por que esta facultad no es anticonstitucional. El pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, la de atender a los servicios públicos, y para hacer éstos efectivos, el Poder Administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio a otro poder. Se agrega por otra parte, que la autoridad responsable ha violado el artículo 16 de la Constitución, por que el procedimiento del recaudador de contribuciones del Estado, al embargar al quejoso un terreno de su propiedad, no ésta fundado; pero como de autos consta que ese procedimiento se basó en el artículo 109 de la Ley de 19 de diciembre de 1914, aquella afirmación es la infundada y, tampoco por dicho capítulo ha procedido conceder el amparo.”

Semanario Judicial de la Federación, Tomo V, pág. 326, 18 de agosto de 1919.

Consideramos que pese al la ambigua redacción del precepto en estudio, la Suprema Corte reconoce que la facultad concedida por el artículo 21 Constitucional a las autoridades administrativas para imponer sanciones, se extiende a las infracciones de las leyes fiscales, pues a una sanción de este

carácter se referiría el amparo, y que lo resuelto en esta ejecutoria comprende también a todas las multas impuestas administrativamente, ya que para el cobro de las mismas puede ejercitarse la facultad económico-coactiva a que hace referencia la Suprema Corte, reconociendo su constitucionalidad de acuerdo con los argumentos del Maestro Vallarta.

Así pues, el precepto transcrito al inicio del presente capítulo, es técnicamente defectuoso, a nuestra consideración, por lo que por lo que esta fundamentada nuestra tesis, ya que nos induce a la inconstitucionalidad de tal precepto, por los argumentos que presentaremos a continuación:

a) Que la autoridad fiscal no está facultada para imponer penas; por ello, si las multas fiscales son penas por su carácter represivo, los órganos de la administración fiscal carecen de competencia constitucional para imponerlas.

b) A la autoridad administrativa le compete el castigo sólo de las infracciones de los reglamentos gubernamentales y de policía, pero no de las leyes tributarias

Desde el ángulo histórico que toma en cuenta que el artículo 21 Constitucional no ha cambiado fundamentalmente de espíritu, a pesar de la diversa redacción que ha tenido en la Constitución de 1857 y 1917, y que la competencia que se deja a la autoridad administrativa para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, no quiere decir que se desconozcan otros textos constitucionales en que se atribuye o se reconoce competencia a la autoridad administrativa para imponer sanciones por violaciones de leyes cuya ejecución compete a la misma autoridad fiscal. Tales son las disposiciones del artículo 89 fracción primera, que fija la competencia del Poder Ejecutivo y las del artículo 22 constitucional segundo párrafo, que autoriza que para el pago de impuestos o multas los órganos fiscales competentes puedan aplicarse total o parcialmente los bienes de una persona.

Así pues, el texto del artículo 21 Constitucional de 1857 estaba mejor redactado y no chocaba con las disposiciones generales del derecho, señalando que;

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

También el Código de Procedimientos Penales de 1894 se refería no sólo a infracciones de reglamentos de policía y buen gobierno, sino también de leyes. En efecto, en su artículo 30 decía;

“Compete a las autoridades administrativas la aplicación de penas por infracciones de leyes, bandos o reglamentos, en materia de policía y buen gobierno; pero sujetándose a las reglas siguientes ...”

Y en las fracciones I, II, III, se repite la mención de las leyes, independientemente de los bandos o reglamento.

En conclusión, consideramos que el artículo 21 Constitucional vigente, es inconstitucional ya que provoca una duplicidad de sanciones además, abre una vertiente que provoca una jurisdicción procesal administrativa y judicial al mismo tiempo, en relación con los mismos hechos.

b) Estudio del artículo 70 del Código Fiscal Federal.

El primer Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial del 31 de Diciembre de 1938 y que entro en vigor el día primero de enero de 1939 régulo, desde un principio todo lo relacionado con el Fisco Federal, así como el cobro, el pago, los medios coercitivos para lograr el cumplimiento de obligaciones fiscales, la defensa del contribuyente frente al Estado, la creación del Tribunal Fiscal Federal que fué al año siguiente, la creación posterior del Tribunal Contencioso Administrativo y ya en tiempos más recientes la regulación más específica de todo lo relacionado con la Administración Pública, como sería el Código Financiero; leyes y reglamentos que vienen a reforzar el poder coercitivo del Estado para hacer cumplir al contribuyente con sus obligaciones fiscales.

Código que a lo largo de sus 59 años de vigencia ha tenido reformas sustanciales y ha creado nuevas formas de obligar al contribuyente a cumplir,

esto no quiere decir que durante todo este tiempo las administradoras y recaudadoras de puestos hayan evolucionado para ser más eficaces y claras en el cumplimiento de tal labor. Por que como lo hemos estado comentando a lo largo del presente trabajo, las leyes que regulan la forma de contribuir así como los límites de protección al gobernado son imprecisas e injustas, por lo que son inconstitucionales, como lo demostraremos de la forma siguiente.

Así pues, el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1938, en su artículo 218 sentaba el precedente de lo que hoy es el artículo que nos ocupa, señalando;

“Artículo 218.- La imposición de sanciones de carácter administrativo es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que podrá delegar en las oficinas receptoras esta facultad en los casos concretos a que se refiere este Código o los señalados por las leyes fiscales.”*

Como vemos claramente el legislador obsequio la facultad sancionatoria a una autoridad administrativa, que esta a su vez la delego a sus oficinas receptoras, sin especificar los límites de esta, ni su jurisdicción, así como dio paso a la corrupción, como el tiempo a demostrado, ya que dejo que una administradora sancionara en forma discrecional las faltas administrativas de los gobernados. Pasando por alto el verdadero sentir del legislador plasmado en el precepto constitucional de 1857 en su artículo 21 en el que se señalaba que; “La aplicación de las penas es exclusiva de la autoridad judicial ...”⁴⁷

En este mismo orden de ideas, el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1938, en su artículo 219 mencionaba que;

“Artículo 219.- En el orden judicial corresponde exclusivamente a los Tribunales Federales la facultad de imponer las penas que procedan en los casos de delito.”

* Diario de los debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Año II, periodo ordinario. XXXVII Legislatura. Tomo III, Número 21, pág. 36

⁴⁷ Ibidem, pág. 68.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

También el Código de Procedimientos Penales de 1894 se refería no sólo a infracciones de reglamentos de policía y buen gobierno, sino también de leyes. En efecto, en su artículo 30 decía:

“Compete a las autoridades administrativas la aplicación de penas por infracciones de leyes, bandos o reglamentos, en materia de policía y buen gobierno; pero sujetándose a las reglas siguientes...”

A simple vista se advierte que las faltas administrativas serán sancionadas por la autoridad administrativa y que los delitos fiscales serán sancionados por el poder judicial federal; consideramos que hasta aquí no existe problema alguno, sino el problema que nos ocupa tiene su fuente a lo largo de la historia, como veremos a continuación.

Posteriormente, en las reformas fiscales publicadas en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1948, se señalaba que;

“Artículo 205.- En las infracciones de las leyes fiscales, exclusivamente se tomará en cuenta el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por responsabilidad penal.”*

Continua señalando la referida ley, en su artículo 217;

“Artículo 217.- En el orden judicial, corresponde exclusivamente a los Tribunales Federales, la facultad de imponer las penas, a que se refiere el Título Sexto de este Código.”⁴⁸

Al paso del tiempo y ya en la época actual, el Título IV del las infracciones y delitos fiscales. Capítulo Primero, en su artículo 70 del Código Fiscal Federal vigente señala que;

* Diario de debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Año III, periodo ordinario. XL Legislatura. Tomo 1, Número 41, pág. 20.

⁴⁸ Ibidem, pág. 21.

“Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivamente y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”

En los términos de este artículo, las infracciones de los ordenamientos tributarios se tomarán en cuenta exclusivamente el aspecto administrativo, y en las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por la culpabilidad penal. Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que; “Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos a los que siguen las autoridades administrativas, *en los casos de contrabando*; en cada una de las actuaciones, existen inculpados, por responsabilidades de distinto género; unas de carácter penal, y otras de orden meramente administrativo por el pago de derechos fiscales.”*

Como ya se ha expresado en esta jurisprudencia, el delito de contrabando, en todos los casos con arreglo al artículo en cuestión, la autoridad fiscal esta obligada ha hacer la notificación de la resolución a través de los cuales se determinarán los créditos fiscales a cargo de una persona, con la independencia de la querrela, consignación y sometimiento a proceso a dicho individuo; todo ello con el fin de conservar la separación de los procedimientos fiscales y penales. Desgraciadamente, se repite salvo en los procedimientos administrativos de contrabando (procedimiento administrativo y audiencia, artículo 170 y siguientes de la Ley Aduanera), esta omisión por parte del fisco causando grave daño al Estado de derecho y quebrantando las garantías individuales de los gobernados.

Como se señala en la siguiente jurisprudencia;

“MONTO DE UNA SANCION. SU MOTIVACIÓN DEBE CONSISTIR EN DETERMINACIONES ESPECIFICAS RELATIVAS AL INFRACTOR Y NO EN EXPRESION GENÉRICA. Del análisis, cuidadoso del artículo 37 del Código Fiscal en relación con el artículo 16

* Véase Tesis Jurisprudencial No. 272 visible, Reg. 532 del Apéndice al Tomo XCVII del Semanario Judicial de la Federación, actor, Dionisio Alvarado Cruz.

Constitucional, se deduce que cuando un infracción debe sancionarse con una multa que puede determinarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más de un mínimo la autoridad debe motivar la cuantificación hecha, atendiendo a las reglas que consigna el artículo 37 citado sea, a la gravedad o levedad de la infracción y a los atenuantes o agravantes que hubiera concurrido en su comisión, debiendo entenderse que la motivación respectiva, especialmente si se toma en cuenta que se trata de una materia sancionadora administrativa, debe consistir en manifestaciones específicas que en forma indubitable e individualizada se refieran al infractor y a las circunstancias que se tomaron en cuenta.”*

Ante la imposibilidad de que las autoridades fiscales pudieran aplicar las reglas que para la imposición de las sanciones establecía el Código Fiscal de la Federación de 1966, que contenía sólo las multas apoyadas en facultades discrecionales, hoy se adopta la clasificación de las multas discrecionales y no discrecionales, apoyada en las siguientes reglas, como lo señala el maestro Margáin Manatou, en su libro *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, destacando las siguientes reglas;

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

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

TERCERA; Se considera como grave el hecho de que el infractor sea reincidente.

CUARTA; Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que corresponden varias multas, sólo se aplicará a la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.”**

* Véase Tesis Jurisprudencial No. 63, texto aprobado en sesión del 18 de julio de 1980.

** Véase Tesis Jurisprudencial No. 272 visible, Reg. 532 del Apéndice al Tomo XCVII del Semanario Judicial de la Federación, actor; Dionisio Alvarado Cruz.

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

Finalmente, podemos puntualizar las facultades que la Jurisprudencia ha dado a las autoridades administrativas para conmutar sanciones como se demuestra en las siguientes ejecutarias:

“SUBSTITUCION DE SANCIONES. ARBITRIO JUDICIAL. La conmutación de sanciones privativas de libertad por la de multa es facultad discrecional del juzgador, quien para decretarla o negarla debe atender a las premisas y circunstancias que para su posible otorgamiento establece la ley.”

Sexta época, segunda parte: Volumen IV, pág. 47. A.D. 3672/55, Francisco Izquierdo Ramos. Unanimidad de votos.- Vol. XXIX, p. 17. A.D. 2965/58, Enrique Vega Vega, 5 votos.- Vol. XLVIII, p. 51. A. D. 438/60, Roberto Hustado Adame, 5 votos.- Vol. LII, p. A.D. 5269/61, Gaspar Munguía Navarro. Unanimidad de 4 votos.

“CONMUTACION DE SANCIONES, NEGATIVA A LA. Si bien es cierto que el artículo 74 del Código Penal Federal no establece expresamente como requisito para la conmutación de sanciones la falta de antecedentes penales del acusado, también lo es que la concesión de tal beneficio es potestativa para el juzgador y queda a su prudente arbitrio; luego entonces, si la negativa se encuentra razonada y basada en lo antecedentes penales del acusado, no puede considerarse que esa una negativa razonada le agrave, puesto que el multicitado artículo establece que los jueces podrán conmutar la pena de prisión por la de la multa, apreciando las circunstancias personales del inculpado, los móviles de su conducta y las circunstancias del hecho.”

Séptima época, Segunda parte: Vol. 30, p. 15 A.D. 5727/70, Toribio Torres Hinojosa. Unanimidad de 4 votos.

“CONMUTACIÓN DE SANCIONES. ARBITRIO JUDICIAL. La conmutación es facultad discrecional del juzgador, pues tomando este en consideración las circunstancias particulares de cada caso, el conocimiento directo de cada delincuente, de su medio y de las circunstancias del delito pueden ejercer o no esa facultad, la que debe reservarse para casos especiales en los que se considera que la sanción pecuniaria debe llenar la finalidad buscada por la privativa de libertad, tanto por la poca importancia del delito, como por circunstancias personales del delincuente, entre las que se encuentra su escasa o la nula peligrosidad revelada por la forma de ejecución del delito y sus buenos antecedentes; así si esta demostrada la existencia de una causa penal en contra del quejoso por el mismo delito, por el que fué condenado en la sentencia constitutiva del acto reclamado, debe concluirse que al no mediar la circunstancia de buenos antecedentes del quejoso, la negativa a conmutar la pena en ninguna forma resulta contraria a los principios que informan ese beneficio.”

Séptima época, Segunda parte: Vol. 44, p. 19 A.D. 2528/72, Adalberto N. Tejada Panamá. Unanimidad de 4 votos.

Siguiendo con el estudio del artículo en comento, en su segunda parte debemos seguir manteniendo nuestra posición, al considerarlo inconstitucional, por las razones aludidas, para lo cual transcribimos su contenido actual;

“... El monto de las multas que este capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A de este Código. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará al factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de los meses citados.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes

en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 20 de este Código.

Las multas que este Capítulo establece en porcentos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributan de conformidad con el Título IV, Capítulo VI, Sección III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato, no haya excedido de \$1,000,000.00, se considerarán reducidas en un 50% salvo que en precepto en que se establezcan, se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.”*

En conclusión, el contenido de este artículo resulta inconstitucional ya que atenta contra el estado de derecho que debe imperar en nuestra sociedad, por lo que expresado en el cuerpo del presente apartado

c) Examen del artículo 94 del Código Fiscal Federal.

El Diario Oficial de la Federación de 1938 que publicará el Código Fiscal Federal, en su artículo 237, correspondiente a la Sección segunda, referente a las Sanciones y Penas, señalaba lo siguiente.

“Artículo 237.- Las infracciones y los delitos previstos en la Sección precedente, serán sancionados según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o los especifiquen las demás leyes fiscales, con;

- I.- Multas administrativas;
- II.- Recargos;
- III.- Caducidad de concesiones y suspensión de derechos;
- IV.- Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual sé haya cometido la infracción que se sanciona;

* Véase Diario Oficial de la Federación. Reformas Constitucionales publicadas el día 29 de diciembre de 1997.

V.- Prisión y multa.”

Por su parte el artículo 237 publicado el 31 de Diciembre de 1948, señalaba;

“Artículo 237.- Las infracciones y los delitos previstos en este Código, serán sancionados, según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o lo especifiquen las demás leyes fiscales, con:

- I.- Multas administrativas;
- II.- Recargos;
- III.- Caducidad de concesiones y suspensión de derechos;
- IV.- Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquier actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual sé haya cometido la infracción que se sanciona;
- V.- La suspensión y destitución de los cargos públicos, y
- VI.- Prisión y multa.”

No obstante lo anterior, el Código Fisca Federal establece que la sanción pecuniaria será aplicada siempre y exclusivamente por la autoridad administrativa, así lo establece expresamente el artículo 94 del Código Fiscal Federal. Este precepto plantea la cuestión de la inconstitucionalidad de la ley en relación al artículo 21 de la Constitución, cuando éste establece: “La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial.” Ahora bien, si se entiende que la sanción pecuniaria también es una pena, como lo establece el artículo 24 fracción VI del Código Fiscal Federal, considero que podría ser declarado el artículo en comento de inconstitucional.

Como es el caso de España, en el cual, el Tribunal Constitucional ya ha resuelto este problema en las sentencias del 30 de mayo de 1983 y del 3 de octubre de 1983, en las cuales establece que el principio non bis in ídem obliga a determinar cuál es la norma que se aplica (Norma concluyente) y cuál la que se concluye (Norma excluída). Además la Ley General Tributaria establece en el artículo 77.6 la prioridad de la justicia penal, impidiendo la aplicación de las sanciones administrativas, más la penales, o viceversa. Incluso el Real Decreto 2.631 del 18 de diciembre de 1985, que regula sobre el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, establece, que:

“La Administración comprueba la presencia de acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de delito fiscal, deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo sancionador hasta que la autoridad judicial dicte sentencia condenatoria. Así, si a un comportamiento realizado se le puede aplicar la sanción administrativa y penal, se determinará primero si es procedente ésta, y en el caso de que no lo sea puede continuar el procedimiento de liquidación y aplicarse las sanciones administrativas; pero si se es responsable penalmente ya no se aplicará ninguna sanción administrativa.”⁴⁹

Así, el artículo 94 del Código Fiscal Federal vigente señala que;

“Artículo 94.- 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.”

Lo que podría dar lugar a que por vía de amparo se combatiera este precepto legal del Código Fiscal Federal por considerarse inconstitucional, pues al ser penada la determinación de la sanción pecuniaria le debe corresponder a la autoridad judicial, la cual tratándose de la comisión de un delito, el señalar cuáles son las contribuciones omitidas, y por lo tanto debe imponer las multas correspondientes y en todo caso también determinar los recargos.

Así pues, siguiendo este mismo orden de ideas, coincidimos con la Doctora Doricela Mabaak Cerecedo, ya que señala: “Toda sentencia dictada por un Juez, por algún delito fiscal, deberá abstenerse de imponer sanciones pecuniarias.”⁵⁰ Esta limitación legal que se impone al Juez se deriva del hecho de que con apoyo al artículo 24 del Código Penal, dentro de las penas susceptibles de ser aplicadas por la autoridad judicial, esta contemplada en el punto sexto la multa. Sin embargo, atentos a lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 14 de nuestra Constitución, no será suficiente la existencia del punto sexto del artículo 24 del Código Penal, para que en la

⁴⁹ VID BERDUGO, Ignacio y FERRE, Juan Carlos. “Estimación indirecta y delito fiscal, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*,” Tomo XLIII, fascículo III, Septiembre-Diciembre. 1990, pág. 797.

⁵⁰ CFR.- “*Derecho Penal Fiscal*”, Editorial Lazcano Garza Editores, México, 1193, pág. 200.

sentencia que el Juez dicte en el proceso penal-fiscal se pudierá, además de la pena privativa de libertad, imponer una sanción económica. Para ello sería, fundamentalmente necesario que el precepto legal contenido el tipo delictivo y la pena aplicable, autorizará expresamente la imposición de la multa, situación que no acontece en ningún precepto del capítulo segundo, del título IV del Código Fiscal Federal, que comprende los delitos fiscales.

Por lo tanto, resulta ociosa la prohibición de sanciones económicas en el proceso penal-fiscal, como una sanción adicional o supletoria a la privativa de libertad, se repite, por no estar señalada en los preceptos legales específicos para cada delito en particular.

En cambio lo que si consiguió el legislador, con la creación del artículo 94 del Código Fiscal Federal, es la violación a una garantía constitucional, como lo es la garantía de audiencia en los procedimientos de cobro de los créditos fiscales. Ya que en la práctica, la autoridad fiscal, nunca notifica, con arreglo a las leyes fiscales, las resoluciones mediante las cuales pretende hacer efectivos los créditos en contra de una persona procesada, por la supuesta comisión de un delito fiscal. En consecuencia, el fisco con su abstención provoca en contra del presunto deudor un total y absoluto Estado de Indefensión, violando de esta forma lo dispuesto por el artículo 14 párrafo segundo de nuestra Carta Magna. Sin embargo se puede argumentar, que no hay privación de la garantía de audiencia, por que el sujeto procesado puede dentro del proceso penal probar que no cometió el delito fiscal. Esto es cierto, pero delito y adeudo fiscal son cosas distintas, como lo puede probar la más elemental consideración lógica.

CAPITULO V.- LA CONTRAVENCION AL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

a) El principio non bis in idem.

El artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte que nos interesa señala que: "... Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene..."⁵¹

El problema del alcance de esta garantía en el campo tributario ha surgido principalmente en torno a la cuestión derivada de ciertas normas tributarias, en virtud de las cuales, los mismos hechos u omisiones constituyen, a la vez, delitos e infracciones fiscales, como sucede en el contrabando (artículos 46 y 51 del Código Fiscal y 570 del Código Aduanero), la defraudación fiscal, y rompimiento de sellos entre otros; dándose origen a dos procedimientos sancionatorios diversos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y el castigo del delito, y otro, que se tramita ante las autoridades administrativas para constar y sancionar la infracción de carácter administrativo. Esta situación no se presenta en otros sistemas jurídicos.

En el derecho positivo mexicano, el principio de la unidad del poder jurisdiccional y del proceso ha sido desconocido en lo que se refiere a los delitos fiscales que constituyen al mismo tiempo, infracciones administrativas y que ocasionan los dos procedimientos, administrativo y judicial, de acuerdo con las disposiciones fiscales ha que nos hemos referido.

Asimismo, la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Federación admite la duplicidad, considerando independientes el procedimiento judicial y el administrativo instruidos para sancionar la misma transgresión, concretamente en el contrabando. Sin embargo, queremos destacar algunos puntos que la Corte

⁵¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Op. cit., 78.

ha manifestado a este respecto para tomarlos como sustento para defender nuestra posición.

La Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expreso el la siguiente tesis su desición: “ Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, en los casos de contrabando; en cada una de sus actuaciones existen inculpados, por responsabilidad de distintos generos: unas de carácter penal, y otras de orden meramente administrativo por el pago de derechos fiscales.”

Tesis Jurisprudencial No. 272 visible Rég. 523 del Apéndice al tomo XCVII del semanario Judicial de la Federación. Actor: Dionisio Alvarado Cruz.

a) El pago de derechos adicionales que preveía la antigua legislación aduanera, no puede considerarse como imposición de pena, sino constituye la reparación del daño, y por tanto, es análoga a la responsabilidad del orden civil (Semanao Judicial de la Federación, Tomo XXII, pág. 930: XXIV, pág. 369; LXXIV, pág. 171 y Apéndice al Tomo XXXVI, pág 414).

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

c) El proceso penal y el proceso administrativo son independientes entre sí y lo resuelto en uno no puede influir en el otro; por tanto, si se sobresee el proceso penal o el imputado es puesto en libertad por falta de méritos, o se le ampara contra auto de formal prisión, estas circunstancias no impiden que la autoridad administrativa, siga el procedimiento de su comparecencia (Semanao Judicial de la Federación, Tomo XXII, pág. 792.; LXIII, pág.3950; LXXXVI, pág. 76 y tocas 554/44/1a., 6098/49/2a. y

105/57/A, fallados respectivamente el 3 de octubre de 1945, 29 de Agosto de 1951 y 24 de febrero de 1959).

d) Solamente el proceso penal es un verdadero juicio y al llevarse a cabo el de orden administrativo, no se viola el artículo 23 Constitucional.

Por lo que se refiere al Tribunal Fiscal de la Federación, en virtud de que no tiene facultades para resolver cuestiones sobre constitucionalidad de leyes, ni puede dejar de aplicar lo que considere inconstitucionales, se ha limitado a seguir la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, declarando que la resolución plenaria del 2 de mayo de 1938, que puede instruirse un expediente administrativo de contrabando, destinado a determinar la responsabilidad fiscal consistente, como incompetencia del proceso judicial penal, (Rev. del Tribunal Fiscal Federal, compilación de Tesis del Pleno, 1937-1948, pág. 101), tesis que ha sido finalmente aplicada hasta la fecha por las diversas Salas del Tribunal. (Rev. del Tribunal Fiscal Federal, enero a marzo de 1959, pág. 44).

Esta duplicidad de estimaciones no lesiona el 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 representar. A la dualidad de procedimientos en caso de delitos fiscales, se opondrá este artículo y a los principios jurídicos generales.

No debemos seguir al pie de la letra estas tesis, ya que efectivamente, se advierte que en esos procedimientos (judicial y administrativo) existen;

a) Dualidad de juicios, esto es, el procedimiento que siguen los tribunales federales para aplicar la pena corporal y el procedimiento administrativo, que en el panorama actual de lo contencioso administrativo es ya un juicio, y que constituye con la resolución en que se establece el cobro del impuesto omitido, la aplicación de una sanción típicamente represiva (multa) y la declaración de haberes cometido el delito consignando al Ministerio Público para la inacción del juicio penal.

b) Idéntica naturaleza de los juicios, en virtud de que el juicio que se sigue ante los tribunales federales para la aplicación de la sanción corporal es evidentemente de naturaleza penal, y también el procedimiento administrativo es penal, en cuanto impone una pena pecuniaria (multa), que no tiende al cumplimiento de un derecho violado, sino exclusivamente a su sanción, de carácter represivo, típicamente penal, por la naturaleza de la consecuencia prevista por la ley para el caso de transgresión de la norma.

c) Identidad de delitos. En apariencia existe una dualidad en materia de delitos, pero en realidad, la normatividad violada es la misma, pero la consecuencia de la ley prevé para el aspecto administrativo, que es una sanción pecuniaria y la consecuencia prevista por la norma penal, cuya sanción es corporal.

A este respecto el maestro Dominguez de la Garza, señala que: "Se trata de la identidad de los delitos, identidad de los juicios e identidad de las partes, por lo que todo ese sistema en que la ley penal fiscal consagra una dualidad procesal con multicidad de sanciones, contraría notoriamente al artículo 23 Constitucional."⁵²

El mismo autor ha refutado las objeciones hechas a su tesis, de la siguiente manera:

1.- Es posible que un mismo hecho viole varias normas de carácter penal.⁵³

2.- Un mismo hecho puede contemplarse como violando al mismo tiempo el Derecho en dos planos, uno el del Derecho Penal y otro, el del Derecho Administrativo.*

3.- En la situación creada por las leyes fiscales mencionadas, no se llega a la contradicción de sentencia, porque nunca hay problema en la ejecución.**

⁵² Op. cit. pág. 456.

⁵³ CFR:- Código Penal. vigente. artículos 58 y 59.

* En este postulado, con el que no podremos estar de acuerdo, se señala que no hay ninguna diferencia esencial entre delito y falta, sólo de grado y de localización.

** A este respecto, el tratadista en comento, estima que es cierto que no hay injerencia en la ejecución, pero puede existir una contradicción de esencia en las resoluciones de la Suprema Corte, con la que culminan ambos procedimientos.

La posición de la legislación y de la jurisprudencia en el problema que tratamos, descansa en tres premisas esenciales, que a nuestra consideración son falsas como expondremos:

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 de las multas que imponga la autoridad administrativa, por lo que ésta puede exigir las independientemente del procedimiento judicial.

TERCERA: El procedimiento administrativo para imponer sanciones es un verdadero proceso.

Nosotros, creemos que la primera cuestión es falsa porque la esencia del delito y de la contravención es la misma, y sólo hay una diferencia de grado entre ellos, en relación con su gravedad. Siendo lógicamente una cosa u otra, no las dos a la vez, según los principios generales del Derecho Penal. Por consiguiente, a nuestro real y sano juicio el acto u omisión tipificado en diversas leyes como delito y como infracción administrativa, deberá castigarse sólo en su aspecto más grave, es decir, como delito, pero no como delito y contravención a la vez.*

En cuanto a la segunda cuestión, resulta falsa porque la multa es una sanción de carácter represivo, no reparatorio, según hemos dejado en claro, sustentándonos en la tesis de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal Fiscal aplicando a la materia Fiscal principios del Derecho Penal. Entonces, las multas administrativas, no son reparación del daño, sino sanciones represivas, que tienen una finalidad intimidatoria, aunque sean impuestas por la autoridad administrativa, de lo que se desprende que la existencia de dos procedimientos sancionatorios, violan indudablemente el principio non bis in idem consagrado por el artículo 23 Constitucional.

* Apoyamos nuestra tesis en base a los artículos 58, 59 del Código Penal y el 37 fracción IV del Código Fiscal Federal.

Respecto a la tercera posición, creemos que no es exacto que el procedimiento administrativo para imponer sanciones no sea un verdadero proceso. Ya que hemos visto que cuando se trata de actos u omisiones que además de ser sancionados en la vía administrativa, dan lugar a la acción penal, y se siguen por las autoridades fiscales procedimientos que reúnen las características esenciales del proceso penal, principalmente en la materia aduanal.

La Suprema Corte de Justicia ha reconocido que 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 al procedimiento administrativo de contrabando. (Semanao Judicial de la Federación, Tomo CXXV, pág. 406).

Por consiguiente, si se trata de dos verdaderos procesos con finalidades represivas semejantes, no puede negarse la violación del principio *non bis in idem*.

De lo anterior, resultaría 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, ya fuera del Código Fiscal u otra ley impositiva. De tal suerte, que la autoridad administrativa sólo intervendrá para hacer la denuncia de hechos ante el Ministerio Público, a fin de que este ejercite la acción penal, como coadyuvante del mismo y para determinar los impuestos omitidos y asegurar precautoriamente su pago.

Así pues, los actos de la administración en la imposición de sanciones siempre se debe subordinar a la autoridad judicial, y en caso de coalición entre ambos se deberá resolver a favor del judicial. Por lo que respecta a admitir una acumulación de sanciones esto no es posible, puesto que se vulneraría el principio *non bis in idem*, y mientras no se regule expresamente en la legislación esta garantía de limitación al poder sancionador, se tendrá que seguir fundamentando con otros criterios que el artículo 94 del Código Fiscal Federal es inconstitucional, y por tanto no debe ser aplicado.

b) La dualidad de la sanción en el sistema tributario mexicano.

Para ahundar más en la dualidad de las sanciones en el sistema tributario mexicano, es primeramente necesario aclarar que no existe una diferencia sustancial entre el ilícito administrativo y el penal, como hemos estado mencionando a lo largo del presente trabajo, por lo que debe corresponder al legislador establecer este criterio diferenciador que permita determinar cuándo se debe aplicar una sanción u otra. Para establecer las diferencias el legislador debe atender tanto a los efectos que produce la aplicación de las sanciones pecuniarias como a los efectos que producen las penales. Deberá, por lo tanto decidir cuándo quiere la intervención del Derecho Penal y cuándo la del Derecho Administrativo, y en este orden, decidir el contenido de ilicitud de los hechos que lesionan los Bienes Jurídicos protegidos por los delitos previstos en el Código Fiscal Federal.

La pertenencia de un hecho ilícito al ámbito del Derecho Administrativo Fiscal o al del Derecho Penal Fiscal no viene determinada por el contenido sustancial de este hecho.

No debe perderse de vista, que además de las multas se deben manifestar las consecuencias jurídicas del incumplimiento de las obligaciones fiscales y a las que recurre el Derecho Tributario para sustentar y asegurar su eficacia; por una parte se tiene la ejecución coactiva, los recargos y los gastos de ejecución, para reparar los daños y para indemnizar los perjuicios, y por otra parte, está la pena privativa de la libertad.

La pena de multa, como factor de justicia retributiva, no debe exceder sus límites naturales; si exageran, si rebasan, el límite de la retribución, constituye un abuso de la fuerza del Estado, una crueldad legítima un acto de tiranía. Además la exageración de la pena la hace ineficaz; ya que consideramos que el el castigo excesivo, produce un sentimiento colectivo de injusticia y evita la antipatía. Y la desproporción del castigo, propicia la impunidad, pues al exceder el límite tolerable para la sensibilidad social, muchos de los que deben desempeñar un rol decisivo en relación con la ejecución de las penas, coadyuva consiente e inconscientemente a impedir la eficacia de la Ley. Carrara afirmó, a este

respecto que: “La compasión produce el fenómeno de los buenos se unen a los malos para eludir la aplicación del Derecho.”⁵⁴

Esto es cierto, porque la mayoría de las ocasiones las conductas que configuran las infracciones tributarias no son tenidas como una amenaza seria para la comunidad; sobre todo tomando en cuenta que, por falta de educación fiscal, la mayorías de las infracciones tributarias no son vistas como merecedoras de pena, sino que, frecuentemente, el transgresor despierta la simpatía de la colectividad.

En particular, consideramos que hay una relación de gran influencia entre el nivel de las multas y las desiciones de los órganos encargados del control de su legalidad.

Cuando las multas se consideran excesivas, por no estar razonablemente acordes con la gravedad de la infracción, ello conduce a la ineficacia de la ley en que se establece, por que en las diversas etapas de impugnación (Tribunal Fiscal de la Federación, Poder Judicial de la Federación), existe una negativa no consiente del todo o deliberada a dar cumplimiento a las normas que establecen multas demasiado severas, lo que reduce el riesgo de su cobro; en otras palabras, la multa excesiva produce efectos contrarios a los propósitos del legislador, por lo que pocas veces se cobran las multas fiscales, debido al sentimiento de desproporción entre la multa establecida y la conducta tipificada como infracción.

Nosotros, nos sumamos al pensamiento de Calamndrei cuando afirma que; “Las normas punitivas fiscales deben establecer penas proporcionadas, razonables, ya que el freno mayor que puede ponerse para evitar las infracciones no serán las penas exageradas, sino lo inexorable de su aplicación. La certidumbre del castigo moderado produce siempre mayor efecto que el temor de otro mucho más grave, unido a la esperanza de impunidad.”⁵⁵

Finalmente queremos dejar bien en claro que, en el Derecho Penal Ordinario, el ius puniendi del Estado tiene dos aspectos; el que se refiere a la

⁵⁴ Op. cit., pág. 88.

⁵⁵ CALAMANDRE, Piero “Elogio de los jueces escrito por un abogado”, pág. 219.

actividad realizada para obtener que el delincuente sea sancionado -acción penal- y el relativo a la actividad que se dirige a obtener la ejecución y cumplimiento de la sanción impuesta. Estos aspectos corresponden a lo que se llama "derecho de acción" y "derecho de ejecución", que pueden extinguirse por diversas causas, como cumplimiento de la pena, amnistía, indulto, muerte del delincuente, prescripción, etcétera, que producen concomitantemente la extinción de la responsabilidad penal.

De la misma manera, tratándose de las infracciones administrativas en materia fiscal, la actividad punitiva de la Administración ofrece esas dos fases. PRIMERA: la que esta constituida por todas las delincuencias encaminadas a investigar y constatar la infracción y responsabilidad del infractor, que culmina con la imposición de la pena administrativa correspondiente, y que fué llamada por el Código Fiscal Federal anterior "actividad administrativa del Fisco para castigo de infracciones a leyes fiscales" (artículo 58); y SEGUNDA: la actividad por los órganos fiscales para obtener el cumplimiento y ejecución de la sanción administrativa impuestas al infractor. Cabe observar con relación a esta última etapa, que la sanción fiscal que se aplica en la inmensa mayoría de los actos es la multa, la actividad tendiente a obtener el cumplimiento de la pena se traduce generalmente en el cobro de la multa impuesta, la que en este aspecto, y sin dejar de tener el carácter de sanción, constituye un crédito fiscal.

Ahora bien, la acción administrativa del Fisco para el castigo de las infracciones a las disposiciones fiscales y el derecho de exigir el pago de las multas, se extinguen también por diversas causas que se han estudiado a lo largo del presente trabajo y que acarrearán consiguientemente la extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales.

De tal forma, el artículo 118 del Código Penal regula expresamente el principio non bis in ídem a que se refiere el artículo 23 Constitucional, cuando expresa;

"Artículo 118.- Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Cuando se hubiere dictado una sentencia en un proceso y aparezca que existe otro en relación con la misma persona y por los mismos hechos considerados en

·aqué, concluirá el segundo proceso mediante resolución que dictará de oficio la autoridad que esté conociendo. Si existen dos sentencias sobre los mismos hechos, se extinguirán los efectos de a dictada en segundo término.”

Como se vio, este principio de non bis in idem establece la garantía constitucional de no poder sancionado dos veces por el mismo delito.

Pero en las Leyes y Reglamentos de reciente creación, los legisladores incurren de nueva cuenta en la injusticia, tal vez por falta de conocimiento, que es grave, o por el deseo de complacer los intereses de la alta esfera político y económica de nuestro país, que es más grave aún; ya que sancionan las infracciones fiscales con multas, recargo e incluso privación de la libertad, según sea el caso, como puede observarse en el artículo 19 del Reglamento para la imposición de multas por infracciones a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, y a todas luces ataca los principios generales del derecho, siendo esto injusto e inconstitucional, ya que este señala en su párrafo IV: “La imposición de las sanciones previstas en este Reglamento no libera a los infractores del incumplimiento de los actos u omisiones que las motivaron, del pago de las cuotas obrero patronales, de los capitales constituytivos, de los recargos, de su actualización ni de cualquier otra responsabilidad penal o de cualquier otra índole que legalmente proceda.”⁵⁶

c) La sanción pecuniaria como pena.

Las disposiciones tributarias que tipifican infracciones fiscales y establecen pena de multa, constituyen normas de naturaleza complementarias, ya que pretenden proteger, con la amenaza de la multa y de la prisión, y con el cumplimiento de tal amenaza, la oportuna recaudación de los tributos, del peligro del daño que se ocasionaría con el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Es innegable el carácter complementario de dichas normas punitivas, en relación con las que crean las obligaciones fiscales, por que su fin es

⁵⁶ Véase Diario Oficial de la Federación del día 30 de junio de 1997.

prevenir el incumplimiento de las obligaciones fiscales; además que la multa no es sustitutiva sino que independiente de otra sanción.*

La multa fiscal como pena que es, tiene la finalidad de mantener el orden jurídico; ello se alcanza con el cumplimiento generalizado de las obligaciones fiscales.

Sin embargo, como hemos dicho, las multas fiscales son sólo uno de los elementos del sistema de sanciones fiscales sino, parte del binomio punitivo: multa-cárcel. Asimismo, debe considerarse que la eficacia en la aplicación del sistema punitivo tributario dependerá, a su vez, de la eficacia de la administración tributaria para descubrir, oportunamente, todos los incumplimientos de las obligaciones fiscales que se cometan y para imponer y ejecutar, oportunamente y con corrección legal, las multas, en todos los casos en que se descubran infracciones fiscales. Pero también creemos ferriamente, que la legislación debe ser estable para ser eficaz, ya que es bien sabido por todos que el terrorismo fiscal tiene su sustento en la cantidad de leyes imprecisas, en muchos casos, que conforman la miselanea fiscal así como en la constante modificación a las leyes fiscales. De tal suerte, que la inestabilidad de la legislación fiscal dificulta seriamente el cumplimiento material de las obligaciones tributarias, lo que propicia las infracciones, no importa que tan bien pueda estar diseñado el sistema represivo mexicano, en general, y la parte relativa a infracciones y multas, en particular.

En la legislación fiscal se producen multitudes de cambios anuales que suelen ser el resultado de la impericia, la improvisación, la precipitación, con que se elaboran; por ello, las normas tributarias tienen escasa vigencia y se hace necesario reformarlas continuamente, con grave detrimento de la supremacía de la ley, que radica en su permanencia. Es evidente que modificar de continuo, sin haber dado tiempo a que arraige en la conciencia pública las disposiciones fiscales trae como consecuencia la ineficacia de la ley, y esta falta de inestabilidad impide que se forme la convicción de que la ley fiscal es respetable y debe ser obedecida. En orden a la eficacia, ningún

* Además creemos que la multa tampoco es complementaria de la reparación del daño y de la indemnización del perjuicio. Sino que existe por sí sola.

progreso sólido puede alcanzarse mientras sigan siendo tan frecuentes las reformas.

Esta situación provoca incertidumbre e inquietud, lesionando seriamente la seguridad que es uno de los valores morales y jurídicos más caros de la sociedad; y causa grave malestar social. Por lo que es claro destacar que la ley fiscal debe formularse por verdaderos peritos; con posterioridad a que se hayan hecho estudios teóricos profundos al respecto; el diseño tiene que llevarse a cabo utilizando los métodos científicos del sistema y modelos; los proyectos han de elaborarse previa consulta popular, y después de un período de maduración, sin embargo a que sus instituciones hechen raíces profundas; ya que la estabilidad de la legislación permite lograr sumisión voluntaria y consiente de los contribuyentes, aceptada sin titubeos.

Conforme a la justicia, la pena de multa debe estar en proporción al mal de la infracción, ya que debe haber una justa compensación del mal injusto que se ha causado. Las leyes punitivas deben estar libres de pasiones y castigar sin cólera y sin odio.

Así el retribuir, que significa pagar una cosa con su equivalente, de tal suerte que el mal de la infracción fiscal y el mal de la multa, debe ser equivalente, tendrá sentido. Claro ésta que la pena no sólo debe estar adecuada al hecho, sino que también debe haber una adecuación proporcionada al autor. Y su carácter de retribución es el que señala los límites a la pena.

Por otra parte, consideramos que es excesivo el monto actual de las multas por omisión en el pago de contribuciones; la impresión de que al castigo retributivo se le ha sumado, con propósito, entre otros, de disuasión marginal, un castigo adicional para lograr un aumento en el efecto preventivo, al parecer, partiendo de la idea intuitiva de que se obtendría una reducción en la tasa de infracciones que se lograría con una multa menor, por la creencia equivocada de que se incrementa la eficacia disuasora de la amenaza, al aumentar la pena de manera que rebase el límite retributivo, cuando en realidad ocurre lo contrario.

Ya que las multas y demás penas fiscales constituyen expresiones concretas de la desaprobación social respecto de las infracciones, que contribuyen a fortalecer inhibiciones consistentes e inconsistentes contra su comisión. Esta forma de castigo debe ser un medio para expresar la desaprobación social en relación con el incumplimiento de las obligaciones fiscales, debiendo convertirse en el instrumento que exprese la condena de la sociedad a quienes ponen en peligro o lesionan uno de los valores más importantes, la solidaridad social expresada con el cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones tributarias. La declaración de culpabilidad y la imposición de penas debe considerarse como una ceremonia de degradación pública que ayude a reforzar la solidaridad social y a vincular a los individuos con la colectividad. Por todo lo anterior, la multa fiscal es un instrumento de educación que ayuda a señalar lo que es bueno y lo que es malo y formar hábitos deseables que con el tiempo formarán el sólido cimiento de un Código Fiscal claro, ético y justo.

Pero la pena justa apegada a todos los principios legales existentes, no sólo tiene la función de crear y fortalecer el hábito de cumplir con las obligaciones fiscales sino el de crear y mantener el hábito de condenar la comisión de tales infracciones.

Para muchos, la sola amenaza de la pena será bastante para impedir que se cometan infracciones fiscales, pero para algunos no es suficiente la amenaza abstracta, por lo que deberá sentir directa o indirectamente los castigos concretos. Así, queda planteado nuestro sentir respecto de las sanciones. Y el porque la necesidad de contar con leyes claras y justas que lejos de hacer sentir al contribuyente una carga al cumplir con sus obligaciones fiscales, cree en él la conciencia de la solidaridad social y contribuya en forma proporcional, justa y espontánea.

Al fin y al cabo, las contribuciones que todos aportamos son en beneficio de la sociedad.

CONCLUSIONES.

1.- En materia fiscal el Estado tiene un especial interés en que se cumplan las obligaciones fiscales puntualmente, en especial las que se refieren al pago de las mismas, pues sólo si se hace llegar al Erario Público los recursos financieros del Estado, este podrá desarrollar sus actividades; de tal manera que el cumplimiento de las obligaciones fiscales viene a constituir una auténtica necesidad social digna de ser protegida jurídicamente.

La finalidad del derecho tributario, radica en la garantía de igualdad la cual establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que garanticen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate para determinar quiénes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley este con las necesidades de conveniencia generales en el lugar, tiempo y modo de sus aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aún deben, establecer categorías diversas a condiciones en que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate.

2.- La finalidad del derecho penal, es castigar las “conductas delictivas” que atentan contra la sana convivencia social y ya que existen legislaciones paralelas al Código Penal que prevén más delitos que los contenidos en el propio código, en esas legislaciones se establecen, en ocasiones, instituciones jurídicas penales estableciendo, por ejemplo, causas de responsabilidad y de penalidad diferentes a las que prevé el código penal, procedimientos de pesquisa y averiguación a cargo de órganos y entidades ajenas al Ministerio Público; instituciones parecidas a aquellas que deben presentar autoridades, y perdón del ofendido que sólo pueden presentar las autoridades, de donde su estudio es conveniente, pero al propio tiempo se hace difícil, complicado y disperso. Dado que no existe hasta la fecha un esfuerzo compilatorio, desde el punto de vista doctrinal, en relación a esos delitos.

3.- En el derecho penal administrativo se identifican un conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos cometidos en contra del Patrimonio del Estado y establecen las sanciones con que se castigan. Obviamente se comprenden las transgresiones a todas las normas que integran el derecho Financiero, en sus tres aspectos de ingresos, egresos y patrimonio estable.

De ahí que la finalidad del derecho penal especial, es el “castigo justo”, al no cumplimiento de la obligación fiscal.

4.- Así, todo sujeto que infringe una disposición jurídica, estará sujeto a una sanción, pudiendo ser civil, penal o administrativa, siendo esta la que nos ocupa en este apartado. Esta transgresión a una norma fiscal, tributaria o administrativa, se convierte en infracción fiscal, tributaria o administrativa. Entendiendo por infracción fiscal o infracción tributaria, toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En éstas se incluyen las violaciones de preceptos que impongan tanto deberes formales como deberes sustanciales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fé pública y aún otros particulares. Así, el obligado que cometió la infracción ha recibido una sanción.

5.- Las sanciones penales, al igual que las medidas de seguridad, se ubican en el mundo de los hechos, y tienen su origen en la sentencia del juez penal. Por ello, son particulares, concretas, temporales e impuestas a través de una sentencia penal.

Por pena entendimos, en el presente trabajo, el castigo impuesto por el juez penal al infractor, y que es ejecutada por una autoridad administrativa. Sus fines son retribuir el daño causado a la sociedad por la conducta delictiva del sentenciado, corregir al infractor para que en lo sucesivo no vuelva a delinquir, e intimidar a las demás personas para prevenir otras conductas antijurídicas.

6.- El no cumplir las obligaciones fiscales, en estas condiciones, constituye un ataque grave a un valor fundamental de la sociedad actual; por ello la administración tributaria tiene el deber de actuar con energía suficiente para

lograr la consolidación de una “conciencia fiscal colectiva” que permita que los Contribuyentes se den cuenta de la importancia de aportar sus contribuciones al Erario Público a tiempo. El sistema fiscal mexicano trata auténticamente de lograr una pauta ética de actuación propia de los Contribuyentes y de un juicio positivo de correspondencia respecto de los Contribuyentes que cumplen sus obligaciones fiscales.

El estudio del concurso aparente de leyes, o normas, también llamado conflicto de leyes o concurrencia de normas incompatibles entre sí, es importante para resolver problemas aparentes, referentes al tema de la unidad del ilícito, es decir, cuestiones previas a los llamados concursos de infracciones, pues aquí se trata de precisar como ha de aplicarse la ley en los casos en que sólo aparentemente se da un ordenamiento doble del hecho. Por eso, este tema ha sido llamado “concurso aparente de leyes,” para distinguirlo de los casos de unidad de la infracción por concurso ideal, en los cuales siempre es necesario que el hecho caiga efectivamente bajo más de una sanción, es decir, que tenga simultánea y realmente un encuadramiento múltiple. Dentro de los principios que rigen el concurso aparente de leyes encontramos; El Principio de alternatividad, el Principio de consumación o absorción, el Principio de especialidad y el Principio de subsidiaridad.

7.- Se ha señalado una diferencia entre las conductas delictivas y las meras infracciones, en cuanto, que en los delitos el Legislador (en México a través de la supletoriedad del código penal) aceptó los grados de ejecución anteriores a la consumación, esto es, la tentativa y la frustración, en cambio, tratándose de meras infracciones, o contravenciones, por regla general se ignoran la tentativa y la frustración y no se castigan. Podemos observar la excepción en el contrabando, ya que se castiga en grado de tentativa tanto delito como infracción.

Desde el punto de vista meramente formal y de acuerdo con nuestro Derecho positivo, generalmente una conducta es infracción fiscal, cuando conforme a la ley debe ser sancionada con pena pecuniaria por un órgano administrativo; pero el propio ordenamiento establece infracciones no punibles, tratándose de las llamadas excusas absolutorias, en las cuales la calificación de infracción permanece pero la pena no se aplica; por ende, la punibilidad es elemento esencial de la infracción fiscal, aunque la pena sea

sólo una consecuencia más o menos ordinaria de la infracción pero no siempre necesaria.

8.- Asimismo, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo emplean formas de sanción que son en ocasiones, las mismas. verbigracia, la sanción pecuniaria penal y la multa administrativa, la suspensión o destitución del empleo o funciones, establecidas tanto en el Derecho Penal como en el Administrativo; la prisión, sanción penal, y el arresto, sanción administrativa que sólo difieren en su gravedad o duración. Así, las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la Administración, siendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas. Por lo tanto, son penas administrativas y no sanciones penales todas aquéllas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa. Dicho lo anterior, las sanciones administrativas, se diferencian de las que caracterizan el delito, por que no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino directamente por la administración, utilizando sus propios órganos, sin la intervención, ni siquiera directa de la jurisdicción. Esto no implica que lo expresado aquí doctrinariamente, sea justo para el contribuyente que en ocasiones comete una probable conducta delictiva aún sin saber que la está cometiendo; así como tampoco implica que en la praxis estas sanciones sean violatorias de garantías individuales por ser injustas y excesivas.

También, en nuestro Derecho Administrativo, la potestad sancionadora administrativa y la potestad punitiva atribuida a los Tribunales de Justicia tienen como fundamento común que ambas han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos que los individuos tienen frente al Estado, es decir, que derivan de una situación general de sumisión. Esto significa que si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la Administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de medios de coerción; no teniendo necesidad de que intervenga ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos, la ejecutoriedad de los actos administrativos se aplican por el carácter público

de dichos actos, ya que todos los actos de soberanía tienen, como tales, el poder de imponerse a los habitantes, carácter que no es exclusivo de los actos administrativos, sino común a la ley y los actos jurisdiccionales.

9.- Se dice que el Derecho Administrativo castiga ciertas conductas por que son contrarias a las reglas que el mismo ordenamiento establece como obligatorias, sin tener que explicar con mayor detenimiento el porqué de dicha prohibición; esto es, nada dice respecto del porqué sanciona las obligaciones a las que ella se refiere. En cambio el Derecho Penal sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresa y explícitamente por la ley que lesionan auténticos Bienes Jurídicos que a la Sociedad le interesa proteger.

10.- Los instrumentos de delito, así como las cosas que sean objeto o producto de él, se decomisarán. Por nuestra parte creemos que esta sanción aúnada con las demás que prevee el artículo 90 del Código Fiscal Federal, y que cada una es por separada una sanción propiamente dicha y que en su conjunto son excesivas e inconstitucionales.

11.- La multa es una pena que consiste en la obligación de pagar al Estado una suma de dinero y tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

La multa a imponerse va de un mínimo a un máximo por lo que la autoridad administrativa sólo debe de cuidar que el acto que se sanciona con multa fija esté señalado como infracción y que a ésta le corresponda ese tipo de multa.

12.- La doctrina y la legislación distinguen además, otros tipos de recargos que no constituyen una sanción; los moratorios y los impositivos. Los primeros constituyen el interés legal que le corresponde al Erario, cuando éste ha caído en mora, y los segundos, son las cantidades adicionales a las tasas previstas en las leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente.

El artículo en comento, agrega, que los recargos se cubren en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

13.- En consecuencia, el Constituyente admitió que la autoridad administrativa pueda hacer efectivos los impuestos y multas por sí misma, sin intervención de la autoridad judicial y en este sentido ha sido interpretado el artículo en comento, por la Suprema Corte de Justicia, lo que corrobora la constitucionalidad de la facultad sancionadora de la Administración.

Consideramos que pese a la ambigua redacción del precepto en estudio, la Suprema Corte reconoce que la facultad concedida por el artículo 21 constitucional a las autoridades administrativas para imponer sanciones, se extiende a las infracciones de las leyes fiscales, pues a una sanción de este carácter se referiría el amparo, y que lo resuelto en esta ejecutoria comprende también a todas las multas impuestas administrativamente, ya que para el cobro de las mismas puede ejercitarse la facultad económico-coactiva a que hace referencia la Suprema Corte, reconociendo su constitucionalidad.

En conclusión, consideramos que el artículo 21 Constitucional vigente, es inconstitucional ya que provoca una duplicidad de sanciones además, abre una vertiente que provoca una jurisdicción procesal administrativa y judicial al mismo tiempo, en relación con los mismos hechos.

14.- A simple vista se advierte que las faltas administrativas serán sancionadas por la autoridad administrativa y que los delitos fiscales serán sancionados por el poder judicial federal; consideramos que hasta aquí no existe problema alguno, sino el problema que nos ocupa tiene su fuente a lo largo de la historia, como veremos a continuación.

En los términos de este artículo, las infracciones de los ordenamientos tributarios se tomarán en cuenta exclusivamente el aspecto administrativo, y en las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por la culpabilidad penal. Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

15.- No obstante lo anterior, el Código Fiscal Federal establece que la sanción pecuniaria será aplicada siempre y exclusivamente por la autoridad administrativa, así lo establece expresamente el artículo 94 del Código Fiscal Federal. Este precepto plantea la cuestión de la inconstitucionalidad de la ley en relación al artículo 21 de la Constitución, cuando éste establece: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial." Ahora bien, si se entiende que la sanción pecuniaria también es una pena, como lo establece el artículo 24 fracción VI del Código Fiscal Federal, considero que podría ser declarado el artículo en comento de inconstitucional.

Lo que podría dar lugar a que por vía de amparo se combatiera este precepto legal del Código Fiscal Federal por considerarse inconstitucional, pues al ser pena la determinación de la sanción pecuniaria le debe corresponder a la autoridad judicial, la cual tratándose de la comisión de un delito, al señalar cuáles son las contribuciones omitidas, es la que debe imponer las multas correspondientes y en todo caso también determinar recargos.

16.- El artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte que nos interesa señala que: "... Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene... ."

No obstante lo anterior, en el derecho positivo mexicano, el principio de la unidad del poder jurisdiccional y del proceso ha sido desconocido en lo que se refiere a los delitos fiscales que constituyen al mismo tiempo, infracciones administrativas y que ocasionan los dos procedimientos, administrativo y judicial, de acuerdo con las disposiciones fiscales ha que nos hemos referido.

17.- La pena de multa, como factor de justicia retributiva, no debe exceder sus límites naturales; si exageran, si rebasan, el límite de la retribución, constituye un abuso de la fuerza del Estado, una crueldad legítima un acto de tiranía. Además la exageración de la pena la hace ineficaz; ya que consideramos que el el castigo excesivo, produce un sentimiento colectivo de injusticia y exita la antipatía. Y la desproporción

del castigo, propicia la impunidad, pues al exceder el límite tolerable para la sensibilidad social, muchos de los que deben desempeñar un rol decisivo en relación con la ejecución de las penas, coadyuva consiente e inconscientemente a impedir la eficacia de la Ley.

Cuando las multas se consideran excesivas, por no estar razonablemente acordes con la gravedad de la infracción, ello conduce a la ineficacia de la ley en que se establece, por que en las diversas etapas de impugnación (Tribunal Fiscal de la Federación, Poder Judicial de la Federación), existe una negativa no consiente del todo o deliberada a dar cumplimiento a las normas que establecen multas demasiado severas, lo que reduce el riesgo de su cobro; en otras palabras, la multa excesiva produce efectos contrarios a los propósitos del legislador, por lo que pocas veces se cobran las multas fiscales, debido al sentimiento de desproporción entre la multa establecida y la conducta tipificada como infracción.

18.- Para finalizar, debemos decir que, las multas fiscales son sólo uno de los elementos del sistema de sanciones fiscales sino, parte del binomio punitivo: multa-cárcel. Asimismo, debe considerarse que la eficacia en la aplicación del sistema punitivo tributario dependerá, a su vez, de la eficacia de la administración tributaria para descubrir, oportunamente, todos los incumplimientos de las obligaciones fiscales que se cometan y para imponer y ejecutar, oportunamente y con corrección legal, las multas, en todos los casos en que se descubran infracciones fiscales. Pero también creemos ferriamente, que la legislación debe ser estable para ser eficaz, ya que es bien sabido por todos que el terrorismo fiscal tiene su sustento en la cantidad de leyes imprecisas, en muchos casos, que conforman la miselanea fiscal así como en la constante modificación a las leyes fiscales. De tal suerte, que la inestabilidad de la legislación fiscal dificulta seriamente el cumplimiento material de las obligaciones tributarias, lo que propicia las infracciones, no importa que tan bien pueda estar diseñado el sistema represivo mexicano, en general, y la parte relativa a infracciones y multas, en particular.

En la legislación fiscal se producen multitudes de cambios anuales que suelen ser el resultado de la impericia, la improvisación, la precipitación, con que se elaboran; por ello, las normas tributarias tienen escasa vigencia y

se hace necesario reformarlas continuamente, con grave detrimento de la supremacía de la ley, que radica en su permanencia. Es evidente que modificar de continuo, sin haber dado tiempo a que arraige en la conciencia pública las disposiciones fiscales trae como consecuencia la ineficacia de la ley y esta falta de inestabilidad impide que se forme la convicción de que la ley fiscal es respetable y debe ser obedecida. En orden a la eficacia, ningún progreso sólido puede alcanzarse mientras sigan siendo tan frecuentes las reformas.

BIBLIOGRAFIA.

- ACOSTA, ROMERO Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo", octava edición, Editorial Porrúa, México 1988.
- AFTALION R., Enrique. "Derecho Penal Administrativo", Editorial Arayú, Buenos Aires, 1955, págs. 305
- BERLIRI, Antonio. "Principios de Derecho Tributario", vol. 1, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964. págs. 589.
- CASTELLANOS TENA, Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", 30a. edición, Editorial Porrúa., México 1991, págs.318.
- DEL ROSAL, Juan. "Derecho Penal (Lecciones)", Editorial Universidad de Valladolid, Valladolid, 1954, págs. 279.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", 13a. edición, Editorial Porrúa, México, 1985.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. "Finanzas Públicas Mexicanas", vol. 1, n. 6. Editorial Porrúa, México. 1959, págs.198
- FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo", 12a. edición, Editorial Porrúa, México, 1968, págs.267.
- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel. "Teoría de la Infracción Fiscal-Penal", Cárdenas editores y distribuidores, México, 1982.
- . "Los Delitos Fiscales Federales", Editorial Trillas, S.A., México, 1988.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho", 42a edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991, págs. 416.
- GONZALEZ SALAS CAMPOS, Raúl. "Los Delitos Fiscales", Editorial Perezniето Editores, S.A. de C.V., México, 1995, págs. 206.

JARACH, Dino. "El Hecho Imponible", Editorial Rev de Jurisprudencia, Argentina, BS., 1943, págs. 304.

JIMENEZ DE ASUA, Luis. "Tratado de Derecho Penal", Tomo primero, Editorial Losada, S.A., Buenos Aires, 1956, págs. 447

KAUFMANN, Armin. "Lebendiges and Totes in Bindings Normentheorie (Normologik and moderne Strafrechtsdogmatik)", traducido por Enrique Bacigalupo y Ernesto Garzón Valdez, Ediciones De palma. Buenos Aires, 1977.

LOMELIN CERESO, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, S.A., México 1979, págs. 219.

———. "El poder sancionador de la administración pública en meteria fiscal", Edotorial Porrúa, México, 1984, págs. 295.

MABARAK CERECEDO, Doricela. "Derecho Penal Fiscal", Editorial Lazcano Garza Editores, México, 1993, págs. 254.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. "Introducción al Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa. México 1993, págs. 331

MERKL, Adolfo. "Teoría General del Derecho Administrativo", Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935, págs. 349

MILLAN GONZALEZ, Arturo. "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales", Tomo III, Editorial Joaquín Porrúa, México, 1991, págs. 2413.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. "Derecho Tributario Mexicano", segunda edición, Editorial Trillas, México, 1991, págs 418.

RODRÍGUEZ MOURILLO, Gonzálo. "Presente y Futuro del Delito Fiscal", Cuadernos Civitas. Madrid, 1974. págs 219.

ROYO, "Infracciones", Editorial Porrúa, México, 1978, págs. 182.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Hacienda y Derecho", Editorial Porrúa, México, 1978, págs. 558.

SEBASTIAN, Soler. "Derecho Penal Argentino", Editorial T.E.A, Buenos Aires, 1956, págs. 223.

VALLARTA. " Curso de Derecho Constitucional y Administrativo." México, 1888, tomo 1, págs. 208.

VALLADO MIGUEL, Fausto Enrique. "Principios Generales de la Administración Tributaria", Editorial Pac, México, 1995.

LEGISLACION.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 101a. edición, Editorial Porrúa, México, 1997.

Código Fiscal Federal, Editorial Themis, México, 1997.

Código Fiscal Federal, Editorial IESF, México, 1998.

Código Penal para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, Editorial Sista, S.A. de C.V., México, 1997.

Código Federal de Procedimientos Penales, Editorial Sista, S.A. de C.V., México, 1997.

Código Financiero para el Distrito Federal. Editorial Sista, S.A. de C.V., México, 1997.

Reglamento del Instituto Mexicano del Seguro Social. Diario Oficial de la Federación publicado el 30 de junio de 1997.

OTRAS FUENTES

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Editorial Bibliografica Argentina S.R.L. vol . XVII, Buenos Aires, 1978, págs. 237.

INSTITUTO DE ESPECIALIZACION JUDICIAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, "Manual del Juicio de Amparo", Editorial Themis. México, 1997, págs. 589.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. "Informe a la SCJN", Bodegas de Depósito, S.A., Segunda Sala, AR 2969/62, México D.F., 1966, págs.508.

Diario de los debates de la Camara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Año II, periodo ordinario. XXXVII Legislatura. Tomo III, Número 21, pág. 36 y 42.

Diario de debates de la Camara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Año III, periodo ordinario. XL Legislatura. Tomo 1, Número 41, pág. 20 y 21.