

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

CAMPUS CIUDAD UNIVERSITARIA

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

ASESOR:

LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES.

“LA INFRACCIÓN FISCAL, EFECTOS ADMINISTRATIVOS Y PENALES”.

TESIS QUE PARA OBTENER EL TÍTULO
DE LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

FRANCISCO HUERTA GARCÍA.

México, Distrito Federal

2010.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

“-¡Que sucio está todo aquí!- Dijo K. moviendo la cabeza. Con la punta de su delantal la mujer quitó el polvo de los libros, antes de que K. los agarrara. K. tomó el primero y al abrirlo vio un grabado indecente. Eran un hombre y una mujer desnudos, sentados en un sofá. La intención obscena del dibujante se dejaba ver claramente, pero fue tan poco hábil y carente de perspectiva que no logró mostrar sino dos figuras, feas en extremo, sentadas rígidamente, que daban la sensación de que ni incluso podrían volverse una hacia la otra.

K. dejó de hojear. Abrió el segundo volumen en la página del título; era una novela titulada “Como atormentó a Gretel su marido Hans”.

-¡Y estos son los libros de leyes que se estudian aquí!- dijo K.- ¡Estos son los hombres que se supone habrán de juzgarme!”

El proceso (fragmento), Franz Kafka.

Dedico este trabajo a Dios, en agradecimiento de su cotidiana gratuidad, en lo particular está dedicado a mis familiares y amigos.

*Agradecimientos especiales al Licenciado
Miguel Ángel Rafael Vázquez Robles
y a la Licenciada Elisa Vázquez S.*

ÍNDICE.

ABREVIATURAS.....	9
INTRODUCCIÓN.....	11
CAPÍTULO PRIMERO. CONCEPTOS GENERALES.....	13
1.1. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.....	13
1.1.1. PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL.....	13
1.1.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	14
1.1.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.....	15
1.1.4. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.....	17
1.1.5. PRINCIPIO DE DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES AL GASTO PÚBLICO.....	18
1.1.6. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.....	19
1.1.7. PRINCIPIO DE POTESTAD TRIBUTARIA.....	20
1.2. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.....	21
1.2.1. IMPUESTOS.....	22
1.2.1.1. CLASIFICACIÓN DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS.....	23
1.2.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	24
1.2.3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	24
1.2.4. DERECHOS.....	25
1.3. ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES.....	27
1.3.1 SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.....	28
1.3.1.1. SUJETO ACTIVO.....	29
1.3.1.2. SUJETO PASIVO.....	30
1.3.1.3. TERCERO.....	31
1.3.2. OBJETO.....	31
1.3.2.1 HECHO IMPONIBLE.....	32

1.3.2.2. HECHO GENERADOR.....	33
1.3.3. PERFECCIONAMIENTO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	34
1.3.4. BASE.....	34
1.3.5. TASA, TARIFA Y CUOTA.....	35
CAPÍTULO SEGUNDO. EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL...	36
2.1. LAS INFRACCIONES FISCALES.....	36
2.1.1. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DE CONTRIBUCIONES.....	37
2.1.2. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.....	40
2.1.3. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR AVISOS, SOLICITUDES, INFORMACIONES Y EXPEDIR CONSTANCIAS.....	42
2.1.4. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD.....	43
2.1.5. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL SISTEMA FINANCIERO Y BANCARIO.....	44
2.1.6. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.....	46
2.1.7. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LOS MARBETES Y PRECINTOS.....	47
2.1.8. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA ACTUACIÓN DE SERVIDORES PÚBLICOS.....	48
2.1.9. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA RESPONSABILIDAD DE TERCEROS.....	49
2.1.10. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LOS DICTÁMENES FISCALES.....	50

CAPÍTULO TERCERO. SANCIONES FISCALES.....	52
3.1. SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	
.....	52
3.1.1. ACTUALIZACIÓN.....	57
3.1.2. RECARGOS.....	59
3.1.3. MULTA.....	60
3.1.4. GASTOS DE EJECUCIÓN.....	63

CAPÍTULO CUARTO. LA INFRACCIÓN FISCAL COMO COMPORTAMIENTO GENERADOR DE RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA TRIBUTARIA.....65

4.1. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	65
4.1.1. CLASIFICACIÓN EN CUANTO A SU GRAVEDAD.....	68
4.1.2. CLASIFICACIÓN EN ORDEN A LA CONDUCTA.....	71
4.1.3. CLASIFICACIÓN EN ORDEN AL RESULTADO.....	71
4.1.4. CLASIFICACIÓN EN ATENCIÓN A LA LESIÓN.....	72
4.1.5. CLASIFICACIÓN EN ATENCIÓN A SU DURACIÓN.....	74
4.1.6. ELEMENTO CULPABILIDAD.....	74
4.1.7. COMPLEJIDAD DEL ILÍCITO.....	76
4.1.8. UNISUBSISTENCIA Y PLURISUBSISTENCIA.....	77
4.1.9. UNISUBJETIVIDAD Y PLURISUBJETIVIDAD.....	77
4.1.10. FORMA DE PERSECUCIÓN.....	78
4.1.11. COMPETENCIA PARA CONOCER DEL ILÍCITO.....	82
4.2. EL ESTUDIO DOGMÁTICO JURÍDICO PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	84
4.2.1. LA CONDUCTA Y SU AUSENCIA.....	84
4.2.2. LA TIPICIDAD Y LA ATIPICIDAD.....	86
4.2.3. LA ANTIJURIDICIDAD Y LAS CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN.....	89
4.2.4. LA IMPUTABILIDAD Y LA INIMPUTABILIDAD.....	90

4.2.5. LA CULPABILIDAD E INCULPABILIDAD.....	91
4.2.6. LA PUNIBILIDAD Y LAS EXCUSAS ABSOLUTORIAS.....	94
4.3. INSTITUCIONES SUI GENERIS DEL PROCESO FISCAL PENAL.....	96
4.3.1. EL SOBRESUMIMIENTO DEL PROCESO FISCAL PENAL.....	97
4.3.2. LA PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS FISCALES.....	98
PROPUESTA.....	102
CONCLUSIONES.....	104
BIBLIOGRAFÍA.....	106
HEMEROGRAFÍA.....	108

ABREVIATURAS.

APF	<i>Administración Pública Federal.</i>
CCF	<i>Código Civil Federal.</i>
CFDF	<i>Código Financiero del Distrito Federal.</i>
CFF	<i>Código Fiscal de la Federación.</i>
CFPP	<i>Código Federal de Procedimientos Penales.</i>
CPEUM	<i>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.</i>
CPF	<i>Código Penal Federal.</i>
IDE	<i>Impuesto a los Depósitos en Efectivo.</i>
IESPyS	<i>Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.</i>
ISR	<i>Impuesto Sobre la Renta.</i>
IVA	<i>Impuesto al Valor Agregado.</i>
IMSS	<i>Instituto Mexicano del Seguro Social.</i>
INFONAVIT	<i>Instituto Nacional del Fondo de Vivienda para los Trabajadores.</i>
INPC	<i>Índice Nacional de Precios al Consumidor.</i>
LCE	<i>Ley de Comercio Exterior.</i>
LCMOPFIH	<i>Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.</i>
LFD	<i>Ley Federal de Derechos.</i>
LFPCA	<i>Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.</i>
LIESPyS	<i>Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.</i>
LISR	<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta.</i>
LSAT	<i>Ley del Servicio de Administración Tributaria.</i>
LSS	<i>Ley del Seguro Social.</i>
MPF	<i>Ministerio Público Federal.</i>
PGR	<i>Procuraduría General de la República.</i>
RFC	<i>Registro Federal de Contribuyentes.</i>
RISAT	<i>Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.</i>
SAT	<i>Servicio de Administración Tributaria.</i>
SCJN	<i>Suprema Corte de Justicia de la Nación.</i>

SHCP *Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*
v.gr. *Verbigracia.*

INTRODUCCIÓN.

La existencia legal de una misma conducta considerada por el legislador federal como doblemente antijurídica (infracción-delito) conlleva a la apertura de dos procesos diversos, tanto en el ámbito fiscal administrativo como en el penal fiscal, consecuentemente a ello, surge la problemática relativa a la múltiple imposición de sanciones en materia tributaria.

En virtud de tal planteamiento, el Estado debe de dar prioridad a aquellas limitantes constitucionales respecto de cualquier especie de política tributaria criminal, dichas restricciones corresponden a las garantías individuales de seguridad jurídica, de libertad personal, económica, igualdad, propiedad, así como a las prohibiciones de *non bis in idem*, de multas excesivas, de no confiscatoriedad, de penas inusitadas y/o trascendentales, también del respeto a los principios supremos de proporcionalidad de las sanciones y de la *última ratio* en materia punitiva.

Con el estudio de la infracción fiscal pretendo corroborar la importancia que tiene el agotamiento preliminar de las instancias administrativas, previa la iniciación de un proceso penal, ya que esto servirá como un presupuesto de la comprobación de la comisión del delito fiscal, y con ello también se tendrá por acreditado plenamente el elemento *dolo* dentro del proceso penal fiscal instrumentado mediante las pruebas documentales obtenidas directamente del ámbito administrativo.

De igual manera, esto servirá para recuperar la certeza legal respecto de la eficacia del sistema fiscal represivo, ya que con el agotamiento de las instancias administrativas se ajusta el sistema tributario al principio de la última razón del Estado en materia penal, el cual debe prevalecer sobre la llamada independencia de procesos prevista en los artículos 70 y 92 del CFF, esto sirve para garantizar cabalmente al administrado una sanción proporcional al bien jurídico que lesionó.

Ahora bien, los criterios de política criminal que el legislador federal persigue al dotar una conducta ilícita meramente administrativa de un rango punitivo diverso, como lo es el delito fiscal, contravienen a la CPEUM y se traducen únicamente en la ineficacia del sistema fiscal mexicano, ya que tal situación se refleja en la incapacidad de las autoridades hacendarias para llevar a cabo las funciones de recaudación, administración y gasto moderado de las contribuciones.

Concomitantemente a ello, se establecerán los alcances del *ius puniendi* en materia fiscal, ya que tal poder de castigar del Estado va más allá de lo estrictamente indispensable en México, debido a que no cumple con las características de ser proporcional, único e indivisible, de ahí que tal facultad sancionatoria resulte excesiva con relación al bien jurídicamente afectado, referido principalmente al patrimonio del fisco federal.

Para finalizar, se abordarán instituciones procesales tales como el llamado sobreseimiento del proceso fiscal penal, así como un somero estudio de la prescripción en los delitos fiscales, estas instituciones *per se* nos dan una idea de lo compleja que es la materia de los delitos fiscales, ya que la misma se encuentra investida de factores contenidos en ramas sustantivas y adjetivas de las materias fiscal y penal, con ello pretendo hacer un acercamiento a un proceso que difiere del penal federal en lo general.

CAPÍTULO PRIMERO. CONCEPTOS GENERALES.

1.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Dentro de la CPEUM se regulan los principios relativos a la materia tributaria federal, como son: la supremacía constitucional (artículo 133), la legalidad tributaria, la proporcionalidad tributaria, la equidad tributaria, el destino al gasto público (estos cuatro principios se fundamentan en la fracción IV del artículo 31), de anualidad de las contribuciones (fracción IV del artículo 74) y de potestad tributaria (fracción VII y XXIX del artículo 73).

En atención a su importancia *a priori*, estos principios son la fuente primordial para la creación, modificación y extinción de los actos de autoridad secundarios en materia tributaria en sentido *lato y stricto*, también dichos principios sirven al contribuyente y al Estado para la constante construcción y mejoramiento del sistema fiscal.

1.1.1. PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL.

El artículo 133 de la CPEUM clasifica a la Constitución Federal como la Ley Suprema de toda la Unión, con ello positivamente tal normatividad impera respecto de las leyes federales y los tratados internacionales, *ergo*, los principios supremos en materia tributaria proceden directamente de la CPEUM para dotar de eficacia y validez a todos los ordenamientos emanados de la misma.

La CPEUM hace surgir al Estado, divide los poderes, delimita las competencias de los entes del poder público, crea las garantías individuales así como los principios tributarios relativos a la legalidad tributaria, la proporcionalidad, la equidad, de destino de las contribuciones al gasto público, de anualidad o certeza de temporalidad de las contribuciones y de potestad tributaria.

Para culminar, mencionaré que la existencia de situaciones opuestas al contenido de los principios tributarios previstos en la CPEUM, deberán ser combatidas ferozmente para la conservación de las garantías individuales y los principios constitucionales en materia impositiva.

1.1.2. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

La legalidad tributaria debe ser entendida como un principio que permite al contribuyente conocer de manera certera y precisa el alcance de su obligación constitucional de contribuir al gasto público, dicha certeza le otorga el conocimiento taxativo de todos los elementos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, hecho generador, hecho imponible, base, tasa, tarifa y cuota) plasmados debidamente en la ley fiscal, acto formal y materialmente legislativo.

El principio constitucional apuntado se encuentra regulado por la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

Motivo por el cual, tal precepto prohíbe que se exija coactivamente al contribuyente el pago de contribuciones prescritas fuera de una ley fiscal, v.gr., en un reglamento emitido por el Ejecutivo Federal, pues tal exigencia tributaria sería inconstitucional.

El doctrinario Arrijo Vizcaíno concibe el principio de legalidad tributaria no sólo como una restricción al poder fiscal, sino también como un mecanismo de prevención contra su férula política, en los excesos de la imposición de contribuciones y de las actuaciones discriminatorias por parte del Estado.

“...el principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares. Ya apuntamos que la potestad otorgada a los funcionarios públicos de exigir de la ciudadanía el pago de determinadas prestaciones para el sostenimiento del Estado, puede prestarse en un momento dado para la comisión de toda clase de abusos, exacciones y discriminaciones. Por eso, es necesario que de antemano existan leyes, de aplicación general, por supuesto, que con toda precisión determinen los límites y la naturaleza de la potestad. Leyes que permitan al causante conocer en forma previa hasta donde llega la función recaudadora de los representantes de la Hacienda Pública. En esa forma, al subordinarse la acción del Fisco al imperio de la Ley, se frena e impide –hasta donde las circunstancias lo permiten- el desarrollo de conductas abusivas, y a fin de cuentas, antisociales...”¹

De la transcripción anterior es menester hacer énfasis en la situación relacionada con la previa existencia de la ley fiscal para considerar legal la imposición del tributo (*nullum tributo sine lege*), esto se da con el fin de conocer el modo exacto de contribuir al gasto público, también se señala que en la ley fiscal se encuentran previstos los límites y la naturaleza de potestad tributaria del Estado.

1.1.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La proporcionalidad tributaria es la posibilidad efectiva de contribuir a las cargas públicas y se encuentra limitada por la capacidad contributiva así como por la capacidad económica, tal principio está contenido en la CPEUM, también por la fracción IV del artículo 31.

Los elementos configuradores de la proporcionalidad tributaria son descritos por el doctrinario Carrasco Iriarte de manera magistral, ya que considera a la capacidad económica como la aptitud de una persona para solventar sus necesidades elementales, ya sea mediante el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga, en tanto que las personas que cuentan con capacidad económica generalmente pueden soportar la incidencia impositiva, así pues las personas que cuentan con capacidad contributiva tienen la posibilidad de pagar contribuciones con un mínimo sacrificio posible.²

¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, DERECHO FISCAL, Décima octava edición. Editorial Themis, México, 2004, págs. 23 y 24.

² Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo, DERECHO FISCAL I, Quinta edición, Iure Editores, México, 2006, pág. 97.

Arrijoa Vizcaíno refiere principalmente el elemento de la progresividad de las contribuciones para ejemplificar el principio de proporcionalidad tributaria, y expone que entre mayor capacidad económica y contributiva de las personas, estas tendrán la obligación de tributar conforme a un mayor nivel de aportaciones que aquellos causantes de medianos recursos.³

En otras palabras, la idea de capacidad económica es trascendente desde el punto de vista de la subsistencia del individuo, v.gr., mínimo vital; normalmente y salvo excepciones constitucionales y legales, también es una presunción de contar con capacidad contributiva para sostener el gasto público.

De la misma manera, la capacidad contributiva se encuentra compuesta por elementos subjetivos y objetivos, la subjetividad se traduce en la posibilidad de la persona de contribuir a los gastos públicos, la objetividad hace alusión a todo aquello palpable y ostensible propiedad del administrado, por ejemplo, sus bienes, patrimonio y sus adquisiciones.

Aunado a lo anterior, afirmo que este principio carece de sentido cuando se presenta la situación jurídica de no causación de contribuciones, este estado legal se actualiza cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria carece de capacidad económica para satisfacer sus necesidades básicas (alimento, vivienda, vestido, entre otras), por ende, el mismo no cuenta con capacidad contributiva, ante este panorama el Estado no puede hacerle exigible y mucho menos coaccionarlo para satisfacer su obligación tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, ya que *ante lo imposible nadie está obligado*.

³ Cfr. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, DERECHO FISCAL, Op. Cit. pág. 257.

1.1.4. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Este principio se halla también inserto en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, y atañe principalmente a la igualdad legal del reparto de las cargas tributarias entre los contribuyentes ubicados en una idéntica hipótesis legal de causación, deducciones autorizadas, tasas, plazos de pago, exenciones, entre otras.

La equidad constitucional acorde con la siguiente tesis aislada emitida por el Pleno de la SCJN, deberá contener diversos elementos objetivos con los cuales se determinará si una contribución es constitucional y cuando inconstitucional.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante su aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Novena época, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, junio de 1997, Tesis: P./J. 41/97, página 43.

Desgraciadamente el legislador federal al formular las leyes en materia fiscal no respeta dichas justificaciones objetivas y razonables en la imposición de tributos, pues rara vez mide el grado de capacidad contributiva de los administrados.

El Ministro de la SCJN, Genaro Góngora Pimentel, se ha pronunciado en apoyo de la existencia de clases y distinciones entre contribuyentes sí y solo sí prevalece una sólida justificación que conserve el equilibrio constitucional.⁴

En añadidura a las observaciones del autor, estimo que únicamente dicha justificación sólida como excepción al principio de equidad tributaria debe tener un asidero constitucional, v.gr., artículos 29 y 131 de la CPEUM.

1.1.5. PRINCIPIO DE DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES AL GASTO PÚBLICO.

El gasto público es aquella previsión anual que realiza el Estado en materia de erogaciones públicas tendientes a satisfacer las funciones esenciales del ente de poder como son la educación, salubridad, obras públicas, seguridad, inversión, fomento, entre otras.

De acuerdo al autor Martínez Morales el gasto público se constituye por:

*“... las erogaciones monetarias que realiza el estado (sic) en el ejercicio de sus funciones; forma parte de la actividad financiera y se efectúa conforme a la respectiva autorización del poder legislativo (presupuesto de egresos)”*⁵

Acorde a lo anterior, las erogaciones públicas se concentran en el Presupuesto de Egresos regulado por la IV fracción del artículo 74 y la IV fracción del artículo 31, ambos de la CPEUM.

Actualmente en México el gasto público no se ha traducido en mejores condiciones de vida para los habitantes, una educación de calidad, sistemas amplios de salud, mayores fuentes de trabajo, seguridad nacional eficaz, inversión en tecnología y ciencia, pues los gobernantes han preferido sus intereses

⁴ Cfr. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, LA LUCHA POR EL AMPARO FISCAL, Editorial Porrúa, México, 2007, pág. 304.

⁵ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., DERECHO ADMINISTRATIVO 3ER. Y 4º CURSOS, Cuarta edición, Oxford University Press, México, 2005, pág. 59.

personales, el mal manejo del patrimonio nacional, la corrupción, los exorbitantes sueldos, ello ha impedido lograr un avance progresivo de la sociedad mexicana en los renglones de mejoramiento social.

Igualmente, creo que la principal traba para que el gasto público sea tomado como una cuestión de vital importancia en México se sintetiza en el hecho de que el llamado Presupuesto de Egresos no tiene la fuerza de ley para compeler a todas las autoridades estatales a acatar su contenido en beneficio del interés general.

1.1.6. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES.

El llamado principio de anualidad en materia de contribuciones se conforma por la dualidad de ingresos y gastos, previstos en el Presupuesto de Egresos y en la Ley de Ingresos, instrumentos regulados por el artículo 74, fracción IV de la CPEUM.

Tomando en cuenta lo precedente, se afirma que dicho principio dota de seguridad jurídica a los gobernados en materia de la imposición de las contribuciones, esto se hace patente mediante un principio de temporalidad inherente en la imposición de las leyes tributarias, pues de nada serviría la protección jurídica impositiva sustancial (legalidad, equidad y proporcionalidad) si a cada momento se imponen más y más tipos de contribuciones sin control jurídico, ya que de suyo se nulificarían a los elementos de la capacidad económica y la capacidad tributaria de los administrados.

Ahora bien, cualquier tributo hallado fuera del supuesto de la Ley de Ingresos no podrá ser exigido al causante, a menos que exista una situación emergente en donde se ponga en duda la existencia del Estado o de aquellas situaciones previstas en los artículos 29 y 131 de la CPEUM.

1.1.7. PRINCIPIO DE POTESTAD TRIBUTARIA.

El acto de imponer las contribuciones federales en nuestro país concierne al Congreso de la Unión en su conjunto, es decir, tanto a la Cámara de Diputados como a la Cámara de Senadores.

El poder tributario del Estado mexicano se traduce en un acto de soberanía nacional, con el cual se permite sufragar *a posteriori* el gasto público.

Artículo 73. El Congreso tiene la facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

El acto de imposición tributaria también se traduce en la determinación de los hechos o supuestos jurídicos que generan la obligación jurídica de contribuir para el gasto público a través de las leyes fiscales especiales.

Una nítida especie de la facultad de imposición de las contribuciones federales destinadas a cubrir el presupuesto, la encontramos en la fracción XXIX, del artículo 73 en la CPEUM, este precepto señala como facultades del Congreso de la Unión establecer contribuciones sobre el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de recursos naturales, respecto de instituciones de crédito y sociedades de seguros, de los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, sobre explotación forestal, producción y consumo de cerveza; además dicho precepto también señala que los estados participarán del rendimiento de estas contribuciones especiales de conformidad con las prescripciones de la ley secundaria.

1.2. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

El término contribución se refiere a la obligación constitucional de carácter unilateral y económico que constriñe a todos los gobernados a aportar al Estado lo estrictamente indispensable para realizar las funciones públicas, privadas y sociales encomendadas por la CPEUM.

Jurídicamente la definición legal de contribución (artículo 2º del CFF) se compone por cuatro especies de aportaciones fiscales como son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Como contraparte, la citada aportación unilateral obligatoria significa también el desprendimiento de una parte racional del patrimonio del administrado, de modo que dicha erogación no deberá ser ruinosa ni confiscatoria, y de acuerdo con tal grado intervención del Estado en las garantías de propiedad y libertad económica se deberá de permitir a los administrados un mínimo de condiciones para realizarse en sentido material, moral, espiritual y cultural.

La finalidad constitucional de las contribuciones debe perseguir metas que conlleven a una justa redistribución de la riqueza y que permitan a la nación alcanzar el ideal democrático al que aluden los preceptos 3º y 25 de la CPEUM.

Por último, no se debe confundir el concepto contribución con el de crédito fiscal, debido a que dentro del segundo se subsumen los conceptos de contribución y sus cuatro especies, en ese sentido, el crédito fiscal no necesariamente puede emanar del adeudo de contribuciones o de alguna de sus 4 especies, ya que puede ser generado por los accesorios, los aprovechamientos o puede emanar de una responsabilidad administrativa de los servidores públicos y hasta de los particulares.

1.2.1. IMPUESTOS.

El impuesto es la prestación económica, unilateral y obligatoria que supone el deber de las personas físicas y morales de satisfacer dicha exigencia al actualizarse las situaciones jurídicas o de *facto* reguladas por las leyes fiscales en lo particular, la fracción I, del artículo 2º del CFF contiene la definición legal de impuesto como una especie de contribución.

El término impuesto tendrá un significado válido únicamente si el Estado se apega cabalmente a los principios constitucionales tributarios al determinar, imponer y exigir sus cargas fiscales.

El doctrinario Rodríguez Lobato define al impuesto de la siguiente manera:

*“...es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.*⁶

Sobresale de la cita anterior, la inexistencia de contraprestación alguna derivada del pago de los impuestos y esta situación denota únicamente el gran vacío legal existente derivado de toda clase de abusos de los poderes federales asociados a la disposición indiscriminada, ocultamiento y desvío de los ingresos impositivos, ya que al ser ésta una de las mayores fuentes de ingresos del Estado sirve para impulsar actividades diversas al gasto público, esto es así ante la falta de mecanismos legales que transparenten su destino, uso y manejo por parte del gobernante en turno.

⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1986, pág. 61.

1.2.1.1. CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE LOS IMPUESTOS.

Esta clasificación nos otorga el conocimiento de las notas distintivas, la naturaleza y la esencia jurídica de cada una de las exacciones legales:

- a) Directos. No son repercutibles y gravan los rendimientos.*
- b) Indirectos. Si son repercutibles y gravan el consumo.*
- c) Reales. Se preocupan por los bienes o cosas que grava.*
- d) Personales. Se atiende a las características de las personas.*
- e) Específicos. Atienden al peso, medida, cantidad o calidad del bien gravado.*
- f) Ad-valorem. Consideran el valor del producto.*
- g) Generales. Graván actividades distintas, pero que son de la misma naturaleza.*
- h) Especiales. Graván determinada actividad.*
- i) Con fines fiscales. Se establecen para obtener ingresos al Estado.*
- j) Con fines extrafiscales. Se establecen no con el ánimo de que se produzcan ingresos, sino con una finalidad distinta, de carácter social o económico.*
- k) Alcabalatorios. Tránsito, circulación, introducción y diferenciales”⁷*

Lo anterior para fines prácticos conviene saberlo ya que en ocasiones el Estado ha creado impuestos totalmente aberrantes o híbridos que no corresponden a su naturaleza jurídica y esencia fiscal, de esta manera debemos considerar que un mismo impuesto puede contener varias de las características señaladas, v.gr., puede ser personal y directo (ISR), o real e indirecto (IVA), pero no todas ellas a la vez, pues con ello se irrumpiría en el principio de certeza legal del gobernado.

⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, DERECHO FISCAL I, Op. Cit., págs., 175 y 176.

1.2.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Las aportaciones de seguridad social son las cuotas retenidas por los patrones en su carácter de obligados solidarios con los trabajadores, estas tienen por finalidad ser destinadas al Estado para sufragar los gastos por conceptos de salud, asistencia, habitación y retiro. Las contraprestaciones que recaen a tales aportaciones aseguran al trabajador de futuros sucesos imprevistos derivados de la relación laboral. Aunado a ello, las cuotas tienen también como finalidad el desarrollo personal del empleado y de su familia, y podrán hacer que su nivel de vida mejore en el sentido material, de recreación, cultural y social.

En la fracción II del imperativo número 2º del CFF se considera a las aportaciones de seguridad social como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas en la ley en materia de seguridad social.

El IMSS, así como el INFONAVIT, entre otros, fungen como organismos fiscales autónomos, es decir, que por sí mismos imponen sus determinaciones, exigen y ejecutan sus créditos fiscales.

Para finalizar, estimo que la figura del patrón en su calidad de retenedor ha hecho que los trabajadores queden a merced de su buena voluntad, y a veces por su capricho e incumplimiento de las obligaciones fiscales ha hecho que el sistema de seguridad social se torne nugatorio a los trabajadores y a sus familias.

1.2.3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Dichas contribuciones son las contraprestaciones que recibe el Estado en virtud de beneficiar directamente a las personas físicas o morales con obras públicas. Su definición legal se encuentra prevista en la fracción III del numeral 2 del CFF.

La contribución de mejoras se diferencia del impuesto, en que la primera lleva implícito un beneficio directo, pues el cobro de la misma debe ser directamente proporcional al beneficio que obtenga la persona física o moral de dicha obra.

Además, se debe entender por obra pública toda construcción y/o mejora de bienes inmuebles a cargo de los entes públicos y de los organismos descentralizados que redunde en beneficio del interés general.

En adición a lo anterior, el artículo 2º de la LCMOPFIH señala que dichas obras serán construidas por dependencias o entidades de la APF, y entiende por obras públicas a aquellas que permiten usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales.

1.2.4. DERECHOS.

Los derechos son las contraprestaciones que recibe el Estado por concepto del uso o aprovechamiento de bienes o de servicios públicos, la definición legal se encuentra prescrita en la IV fracción del artículo 2 del CFF.

La nota distintiva del derecho recae en una verdadera contraprestación, debido a que existe una retribución por parte del Estado al ofrecer en uso o aprovechamiento sus bienes o prestar sus servicios, su regulación se halla en la LFD.

El profesor Carrasco Iriarte divide para su estudio en categorías a los derechos en tasas de instrucción pública, relativas a actuaciones y actos públicos y a los servicios de policía, desinfección, sanidad, agua y política comercial.⁸ La LFD prevé otros como son los relativos a telecomunicaciones, por servicios en materia de propiedad industrial, por servicio de ferrocarriles, entre otros.

⁸ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo, DERECHO FISCAL I, Op. Cit., pág. 176.

Entre las características relevantes pertenecientes a todas las especies de derechos e inmanentes a la teoría del derecho (contribución), se señalan las siguientes:

“Es necesario que se preste el servicio;

El servicio debe tener carácter administrativo;

El servicio administrativo debe ser particular y divisible;

El servicio debe ser prestado por el Estado;

El derecho debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio; y

*El cobro debe establecerse en una ley”.*⁹

No pasa desapercibido que también los organismos descentralizados a pesar de tener una personalidad jurídica distinta del Estado pueden también prestar los servicios públicos, en ese sentido también ellos realizan la función de cobrar por las prestaciones derivadas del pago de derechos.

⁹ KAYE, Dionisio J. y KAYE TRUEBA, Christian, NUEVO DERECHO PROCESAL FISCAL Y ADMINISTRATIVO, Segunda Edición, Editorial Themis, México, 2006. pág. 57.

1.3. ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Las contribuciones se integran por una serie de elementos esenciales relativos a los sujetos de la relación jurídico-tributaria (activos, pasivos y terceros), el objeto (hecho generador y hecho imponible), la base, la tasa, la tarifa y la cuota, cada uno de estos elementos sustantivos para su validez deberán estar consignados en una ley fiscal apegada a la CPEUM. Dichos elementos se encuentran fundamentados en el artículo 5º del CFF.

La SCJN ha declarado jurisprudencialmente que los referidos elementos esenciales deberán fundamentarse exhaustivamente en una ley fiscal, esto con la finalidad de proteger la seguridad jurídica del administrado al impedir que la APF pueda crear contribuciones inconstitucionales a todas luces inciertas en cuanto a sus elementos o en la aplicación tributos a título particular.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no puede prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Jurisprudencia P/J.106/2006 aprobada por el pleno de la SCJN. Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, marzo de 2006, página 5.

Se desprende de tal criterio judicial, que de existir algún elemento esencial regulado fuera de la ley fiscal, tal ilegalidad *per se* tornaría inconstitucional a dicha contribución, pues la unidad legal de los elementos sustanciales no puede ser trastocada ni escindida en uno solo de sus elementos por la APF.

1.3.1. SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

Los sujetos de la relación jurídico-tributaria están constreñidos a acatar las obligaciones exigidas por la ley fiscal y a ejercitar los derechos concedidos por la misma, estas calidades subjetivas recaen en el Estado como sujeto activo y en el administrado en su actitud de sujeto pasivo de dicho vínculo legal, además existe el llamado tercero que no está obligado a contribuir con el gasto público dentro de la misma relación jurídica.

Asimismo, el vínculo jurídico contributivo normalmente se contempla desde 3 vertientes diversas, la primera se desenvuelve en un clima de calma y armonía, esto se da cuando el contribuyente cumple con los postulados de la ley fiscal de manera lisa y llana, en un segundo plano el contribuyente opta por oponerse a las exigencias legales y actúa contenciosamente, librando un litigio tras otro para conseguir lo que legalmente cree conveniente a sus intereses jurídico-patrimoniales, y por último, existe una tercer vía de la citada relación en la cual el contribuyente simplemente deja de obedecer a la ley fiscal, esto con el ánimo de rebelarse a sus postulados e infringirla, tal escenario es el más riesgoso de todos, pues puede implicarle un menoscabo a sus bienes y hasta de su libertad personal.

Para ser considerado sujeto de derechos y obligaciones en materia tributaria la persona debe contar con capacidad de goce y de ejercicio, de otra manera sus actuaciones *motu proprio* en la relación jurídico tributaria serían inexistentes y nulas. En materia tributaria la propia ley señala los sujetos que se encuentran constreñidos a contribuir para los gastos públicos y cuáles no tienen tal obligación.

CFF.

Artículo 1º. ...

...

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

En este supuesto legal se prevé la no causación de contribuciones, dicha hipótesis es otorgada por la propia ley fiscal. La no causación es distinta de la exención de contribuciones, debido a que la segunda figura jurídica se encuentra prohibida por el artículo 28 de la CPEUM.

1.3.1.1. SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo del supradicho vínculo fiscal es el Estado en su calidad de Hacienda Pública Federal, asimismo los organismos fiscales autónomos y el SAT, órgano desconcentrado de la SHCP, tienen encomendada dicha función. En los tres niveles de gobierno la Hacienda Pública se encuentra legitimada para llevar a cabo las funciones respecto a la recaudación, requerimiento de pago, ejecución y cobro de las contribuciones.

A nivel federal la SHCP cuenta con un órgano desconcentrado denominado SAT el cual tiene encomendado por mandato de ley la aplicación de la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, esto con fundamento en el artículo 2 de la LSAT.

De conformidad con lo anterior, el segundo párrafo del artículo 4 del CFF prescribe que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación aún cuando se destinen a un fin específico, se harán a través de la SHCP o por las oficinas autorizadas por la misma.

Por último, la capacidad legal del Estado para actuar en la mencionada relación se encuentra regulada por el artículo 25 del CCF, precepto que le atribuye la calidad de ficción jurídica o personal moral que puede ejercitar sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de sus representantes o delegados autorizados por la ley, v.gr., Secretario de Hacienda, Jefe del SAT, Administrador Local de Recaudación, entre otros.

1.3.1.2. SUJETO PASIVO.

El carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria es atribuible a las personas físicas o morales vinculadas con el Estado en una relación de supra-subordinación en materia de fiscal. Este constreñimiento jurídico surge de la CPEUM, los tratados internacionales y las leyes secundarias.

Así por ejemplo, artículo 1º de la LISR dispone que los residentes en México, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país y aquellos cuyos con ingresos sean atribuibles a fuentes de riqueza situadas en territorio nacional se encuentran sujetos a pagar la citada contribución.

También es sujeto pasivo del vínculo legal contributivo el llamado obligado solidario, esta calidad recae en todo aquel sujeto jurídico (persona física o moral) obligado por la ley secundaria, CFF.

El artículo 26 del CFF indica quienes son obligados solidarios con relación a los contribuyentes principales, entre ellos los retenedores y los recaudadores, las personas obligadas a realizar los pagos provisionales por cuenta del contribuyente, los liquidadores y síndicos, los directores, gerentes y administradores, los adquirentes de negociaciones, los representantes de los no residentes en el país, aquellos que ejerzan la patria potestad y la tutela, los legatarios y los donatarios, los que voluntariamente asuman una responsabilidad solidaria, los terceros que garanticen el interés fiscal, los socios y accionistas, las sociedades escindidas, las maquiladoras, los servicios prestados por residentes en el extranjero, las sociedades que administren o los propietarios que afecten inmuebles destinados al tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero y los asociantes en la asociación en participación.

1.3.1.3. TERCERO.

El tercero es el sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria, esto es así debido a que no se encuentra obligado de forma directa ni indirecta al pago de contribuciones ni al cumplimiento de obligaciones formales o accesorias derivadas de la relación sustantiva, v.gr., el asesor jurídico fiscal, el contador, el notario cuando no actúa como retenedor de contribuciones, entre otros.

Por antonomasia, en materia adjetiva el tercero es concebido por el autor José Ovalle Favela como:

“...todo aquel que no es parte en un proceso. En este sentido, son terceros tanto aquellas personas que no han participado en el proceso como las que han intervenido en el mismo, pero sin tener el carácter de parte: por ejemplo, los testigos, los peritos, etcétera”.¹⁰

De lo anterior se infiere que el llamado tercero no se encuentra constreñido frente a las obligaciones de pago de las contribuciones o de aquellos deberes accesorios, pues la autoridad fiscal no puede coaccionarlo a realizar una conducta de dar, hacer, no hacer o tolerar dentro de la relación referida.

1.3.2. OBJETO.

El objeto de la contribución como elemento esencial es la hipótesis jurídica o fáctica que el Congreso de la Unión determina gravar, se refiere principalmente a las situaciones, hechos o actos de carácter económico establecidos directamente en una ley fiscal, por consiguiente, esta hipótesis requiere actualizarse en la realidad para provocar la causación impositiva y perfeccionar la relación tributaria.

El catedrático Rodríguez Lobato define al objeto de las contribuciones en las siguientes líneas:

¹⁰ OVALLE FAVELA, José, TEORÍA GENERAL DEL PROCESO, Sexta edición, Oxford University Press, México, 2005, pág. 276.

*“Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible”.*¹¹

En ese mismo tenor, afirmo que el objeto de la contribución recae y atiende necesariamente a la naturaleza jurídica de la misma, v.gr., si se trata de una contribución directa y personal esta deberá gravar únicamente los ingresos o la modificación en el haber patrimonial de las personas, inversamente a ello si se trata de una contribución directa y real, gravará el consumo o la adquisición de mercancías, referido esto, es de apreciar que la realidad económica a que hace alusión el autor va ligada directamente a la naturaleza jurídica de la contribución.

En cambio, el fin de la contribución debe apegarse a ser estrictamente destinada al gasto público, con fundamento en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

1.3.2.1. HECHO IMPONIBLE.

La esencia legal del hecho imponible reside en ser una hipótesis legal tributaria que se encuentra condicionada a su actualización fáctica a través de la conducta desplegada por el sujeto pasivo del vínculo legal tributario, por ende, este supuesto legal se encuentra aislado hasta que de *facto* un sujeto genera riqueza, presenta un aviso a la hacienda pública, deduce gastos e inversiones, adquiere bienes, consume productos, etc.

Dicha situación hipotética legal es creada y gravada por el poder legislativo acorde con el principio constitucional de potestad tributaria consagrado en la fracción VII del artículo 73 de la CPEUM.

¹¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, Op. Cit., pág 112.

En otro orden de ideas, el hecho imponible es una creación jurídica aislada sin actualización real, esto impide que se concrete y perfeccione la obligación tributaria, debido a que se encuentra estática en la ley fiscal, por lo tanto, no se provocan consecuencias jurídicas referentes al cumplimiento de la misma.

A su vez, el hecho imponible se encuentra conformado por elementos objetivos que se refieren a la hipótesis jurídica o de hecho determinada por el legislador federal para que sea gravada como son las situaciones económicas y los negocios jurídicos, los elementos subjetivos atienden a la calidad jurídica de las personas, v.gr., ser residente en territorio nacional o extranjero; los elementos espaciales atienden al acaecimiento del hecho imponible dentro de un lugar determinado o territorio regulado en la ley fiscal, por ejemplo en la franja fronteriza; los temporales son estudiados en función del perfeccionamiento de la citada relación como son la exigibilidad del crédito fiscal, su extinción, entre otros.

1.3.2.2. HECHO GENERADOR.

El hecho generador es la actualización de la hipótesis legal (hecho imponible) y se da en el momento de causación de las contribuciones, es decir, coincide con la realización de las situaciones jurídicas o de hecho contempladas en la ley fiscal, legalmente se tutela por el artículo 6 del CFF, paralelamente al hecho generador también se perfecciona la relación jurídico-tributaria.

La importancia del hecho generador radica también en la actualización de las facultades hacendarias para llevar a cabo la determinación, liquidación, cobro y recaudación de las contribuciones.

Asimismo, la actualización del hecho generador tiene que ver con la voluntad del sujeto pasivo para la creación de la obligación tributaria, es decir, que el contribuyente se coloca en el supuesto de causación u obligación de contribuir al gasto público por su propia voluntad.

1.3.2.3. PERFECCIONAMIENTO DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

El nacimiento de la obligación tributaria se da en el momento del perfeccionamiento de la misma, esto sucede cuando el sujeto pasivo de la citada relación, *motu proprio*, realiza diversos actos tendentes a actualizar el hecho imponible con lo cual está de acuerdo en causar el tributo en lo particular.

La correlación del objeto con el hecho generador toma en consideración las situaciones de *facto* que se actualizan en cada uno de los tipos de contribuciones en lo específico, ya que sin el cumplimiento de estos supuestos jurídicos no habría obligación de pagar contribuciones, por el contrario, la vida de cada contribución estaría sujeta a su simple existencia legal de manera aislada e inamovible.

1.3.3. BASE.

La base tributaria es la cuantificación económica y objetiva derivada del hecho imponible que significa la materialidad del gravamen exigible al sujeto pasivo del vínculo legal contributivo.

En esa misma tesitura, la base es un elemento esencialmente expresado de forma pecuniaria, numeraria, cuantitativa o cualitativa, por consiguiente, funge como límite al poder tributario y generalmente es un indicador directo de la capacidad contributiva y la capacidad económica del administrado para soportar las cargas públicas.

Es menester destacar que la base gravable en la realidad está conformada por aquellas cantidades económicas obtenidas en el ejercicio fiscal, las mercancías importadas, los productos adquiridos para el consumo, las transacciones financieras de depósitos en efectivo en las instituciones bancarias, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, entre otros.

1.3.4. TASA, CUOTA Y TARIFA.

La tasa, la cuota y la tarifa son el porcentaje o cantidad *alicuota* que grava directamente el contenido de la base contributiva, con ello se determina el monto definitivo de contribuciones por pagar, la diferencia de cada denominación radicará en la forma establecida por cada ley fiscal en lo específico.

La diferencia sustancial también estriba en que cada concepto se aplica a personas jurídicas distintas y a diversas especies de contribuciones.

El artículo 10 de la LISR señala que para las personas morales se deberá calcular el impuesto sobre la renta aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa de 28%; asimismo dicha contribución para el caso de las personas físicas hace alusión al término tarifa en el artículo 113 del mismo ordenamiento legal, a pesar de la diferencia del concepto este cumple con la misma función de determinar el porcentaje aplicable a la base tributaria.

Ahora bien, la LCE nos brinda una definición de cuota en el artículo 12 de dicho ordenamiento y señala que los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de importación y exportación, aquí refieren que la cuota es la tarifa en específico que se deberá pagar por la introducción o extracción de mercancías de territorio nacional con lo cual se hace un símil entre tarifa y cuota.

En impuestos indirectos como el IVA y el IESPyS, estos al ser tributos gravan bienes tangibles, refieren el concepto de tasa aplicable tanto a personas físicas como a morales.

Arribo a la conclusión de que los tres términos cumplen con la misma función como el elemento esencial de las contribuciones, que es aplicar un porcentaje cierto a la base o hecho imponible gravado para que de manera certera el gobernado conozca el monto a pagar respecto de su obligación tributaria.

CAPÍTULO SEGUNDO. EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

2.1. LAS INFRACCIONES FISCALES.

La infracción fiscal se define como el acto u omisión antijurídica del administrado (persona física o moral) que provoca el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas o formales, y en consecuencia, el merecimiento de sanciones económicas.

Las infracciones fiscales se encuentran previstas en el título IV, capítulo I del CFF, entre ellas se regulan las sustantivas por incumplimiento de pago y las formales relativas al RFC, la obligación de presentar avisos, solicitudes informaciones y expedir constancias, aquellas relacionadas con la contabilidad, referentes al sistema financiero y bancario, las relacionadas con las facultades de comprobación, las relacionadas con los marbetes y precintos, relativas a la conducta de servidores públicos, de responsabilidad de los terceros y las derivadas de los dictámenes financieros.

Coincido con el criterio del Doctor Acosta Romero referente a que las infracciones administrativas tutelan los bienes de la APF, por tanto, únicamente la finalidad de la infracción fiscal deberá estar inmersa dentro del castigo económico.¹²

Ahora bien, el principal conflicto en materia de infracciones fiscales es que también tales conductas antijurídicas son consideradas como delitos fiscales, sin embargo, el legislador federal no valoró debidamente la correspondencia entre el bien jurídico tutelado y la proporcionalidad de la sanción fiscal, con ello antepuso una política fiscal criminal en perjuicio de la libertad personal de los administrados.

¹² Cfr. ACOSTA ROMERO, Miguel, TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, PRIMER CURSO, Décimo séptima edición actualizada, Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 1140.

2.1.1. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OMISIÓN TOTAL O PARCIAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

Esta conducta ilícita material se fundamenta legalmente en el artículo 76 del CFF, su antijuridicidad básicamente radica en el incumplimiento total o parcial de una o varias obligaciones de pago respecto de contribuciones retenidas o recaudadas por parte del contribuyente, provocando así la omisión total o parcial de contribuciones.

Estimo que las autoridades fiscales deberán fundar y motivar debidamente su resolución para comprobar plenamente que la infracción sustantiva en comento se ha cometido, haciendo uso de los siguientes presupuestos jurídicos y materiales, atendiendo directamente al contenido legal del artículo 75 del CFF.

1º.- Deberá corroborarse que se ha incurrido en una o varias infracciones relativas a la omisión total o parcial de contribuciones.

2º.- La naturaleza jurídica de la omisión de pago debe ser de contribuciones retenidas o recaudadas.

3º.- La omisión total o parcial de pago de contribuciones deberá ser descubierta por la autoridad fiscal mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

4º.- Deberá recaer un daño patrimonial en el fisco federal derivado de la omisión u omisiones de pago.

5º.- No debe existir el cumplimiento espontáneo de la obligación sustantiva conforme lo establecido por el artículo 73 del CFF.

6º- Deberá analizarse de manera particular y precisa la capacidad económica, la capacidad contributiva, las agravantes y las causales de reincidencia de conformidad con el artículo 75 del CFF.

Asimismo, el dispositivo en comento señala también ilegal la conducta relativa a obtener un beneficio indebido del fisco federal, v.gr., un pago de lo indebido, un acreditamiento o compensación mayor a lo legalmente exigible, un subsidio indebido.

Considero además que el bien jurídico que tutela esta norma fiscal (artículo 76, CFF) se traduce en el quebrantamiento de la obligación constitucional de contribuir al gasto público, afectando de manera directa al sistema fiscal, consecuencia de ello es que el Estado deja de funcionar correctamente como ente recaudador al tener una función pública deficiente, lógicamente, dichas contribuciones no llegan a su destino final, afectando con ello lo previsto en el Presupuesto de Egresos en lo referente al gasto público.

Actualmente no existen criterios legales o constitucionales para discriminar a esta infracción administrativa del delito de defraudación fiscal pues comparten la misma esencia ilegal ontológica, al respecto son varias las teorías postuladas por la doctrina, entre ellas: la cualitativa, la cuantitativa y la legislativa.

TEORÍA CUALITATIVA.	TEORÍA CUANTITATIVA.	TEORÍA LEGISLATIVA.
Tanto en la infracción como el delito de defraudación fiscal se vulnera el mismo bien jurídico, relativo al patrimonio del fisco federal.	Ni la infracción ni el delito de defraudación presentan un monto pecuniario o <i>quantum</i> que diferencie tajantemente cuando se incurre en una conducta ilícita y cuando en otra.	Esta teoría se fundamenta en la CPEUM en la fracción XXI del artículo 73. Siendo facultad del Congreso de la Unión establecer los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos legales.
Tanto en la infracción como en el delito de defraudación fiscal se llega al mismo resultado: la	La situación es diversa en comparación con el delito de contrabando (delito sustantivo)	No obstante, el legislador federal a su libre arbitrio dotó una conducta ilegal

omisión total o parcial de contribuciones.	el cual sí distingue la responsabilidad administrativa ya que prevé en el penúltimo párrafo del artículo 102 del CFF un monto económico para su legal procedencia penal.	administrativa de consecuencias penales extralimitando sus facultades constitucionales y con ello desvirtuando los fines de tal teoría: el apego a la CPEUM.
La infracción fiscal puede cometerse con dolo o culpa resultando intrascendente tal elemento para los efectos de la imposición de la multa fiscal, ya que tal conducta <i>per se</i> está basada en una responsabilidad meramente objetiva.	En ese entendido, se afirma que se tiene por cometido el delito defraudación fiscal con base en un monto ínfimo, sin que exista seguridad respecto a cantidad alguna exigida por el legislador para su persecución a través de la vía penal.	No se tutela un bien penal jurídicamente aceptado por la sociedad, ya que la mayoría de la gente cree que se protege un bien político administrativo, pues no hay ya confianza entre los gobernados respecto al pago oportuno de sus contribuciones y la repercusión en una mejoría social y el bienestar común.
Se concluye que los elementos ontológicos o esenciales que conforman la infracción y el delito de defraudación fiscal son idénticos, por tanto, no existe distinción cualitativa entre dichas conductas ilícitas.	Por lo tanto, ni la infracción ni el delito de defraudación fiscal toman en consideración un elemento económico para someter su conocimiento al juzgador penal, con ello se viola la garantía de igualdad constitucional al darle un trato igual a los desiguales.	Se concluye que la teoría legislativa no debe ser aplicable, pues de aceptarla se estaría anteponiendo la política criminal tributaria a las garantías individuales, principios y prohibiciones de la CPEUM, deviniendo con ello posibilidad de la múltiple imposición de sanciones en materia fiscal.

Por ende a mi criterio y en el estado positivo actual, para la actualización de la infracción fiscal o el delito de defraudación fiscal, simplemente se requiere que exista tal omisión de contribuciones para determinar ya sea la infracción o el delito penal, o cualquiera de las dos conductas, esto se afirma en virtud de que se deja al libre arbitrio de la autoridad fiscal, en uso de sus facultades discrecionales, la decisión de imputar una responsabilidad carácter administrativo o penal.

Sin lugar a dudas, estas facultades discrecionales de la autoridad hacendaria serán decisivas para imputar una responsabilidad administrativa o una penal. Lo cual deja en completo estado de indefensión jurídica a todos los contribuyentes, pues no saben en qué preciso instante una responsabilidad meramente administrativa pasará a ser una imputación de tipo penal.

En cuanto a las teorías legislativas solamente pueden tener cabida si se instrumentan conforme a la CPEUM, cosa que en la realidad no ocurre, pues la política fiscal criminal se encuentra hoy en día por encima de las garantías individuales como son la igualdad constitucional, la seguridad jurídica y la libertad personal.

De lo anterior se desprende, que en la teoría legislativa aplicable por el Estado no existen criterios valorativos o axiológicos para determinar la comisión de la infracción o la actualización del delito de defraudación fiscal.

Únicamente cabe agregar que para el caso de México, como anteriormente se mencionó, pensar en la legitimación de infracciones y delitos fiscales a través de la actual teoría legislativa no tiene cabida; ya que el problema fundamental de aceptar esta teoría se encuentra en que deja abierta la posibilidad a la autoridad administrativa para determinar el momento de imponer libremente una infracción fiscal o una responsabilidad penal o ambas.

2.1.2. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Esta serie de infracciones fiscales de naturaleza omisiva están previstas en el artículo 79 del CFF, las conductas ilícitas se actualizan al no realizar la inscripción al RFC e incurrir en fallas e inconsistencias en dicho registro, esto es así porque la autoridad hacendaria necesita tener un control respecto de la base de causantes y en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Luego entonces, la obligación formal de hacer emana del artículo 27 del CFF que tiene como presupuesto legal el hecho de presentar declaraciones periódicas o expedir comprobantes fiscales, motivo por el cual se deberá solicitar la inscripción en el RFC al SAT. Para ello se deberá aportar la información relacionada con su identidad, su domicilio, y en general sobre su situación fiscal.

Lo anterior es aplicable también para los socios y accionistas de personas morales, con excepción de las personas morales residentes en el extranjero, así como los asociados residentes en el extranjero de la asociación en participación, siempre que los residentes en México presenten ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre del ejercicio una relación de dichos socios, asociantes y residentes en el extranjero debiendo contener el domicilio, residencia fiscal y el número de identificación fiscal. Igualmente dentro de dicho precepto se prevé la obligación de los patrones y los fedatarios públicos de inscribir en el RFC a los contribuyentes directos y generadores de la contribución.

Visto lo anterior, las violaciones a las diversas obligaciones formales reconocidas por el artículo 27 se sintetizan en los siguientes supuestos:

- Cuando no se solicita la inscripción en el RFC o se hace extemporáneamente.
- Con motivo de no presentarse a nombre de un tercero.
- No presentar los avisos correspondientes.
- No citar la clave o emplear una distinta.
- No autorizar actas constitutivas de fusión, escisión o liquidación con las formalidades requeridas.

- Señalar un domicilio distinto del señalado en el RFC.
- Asentar datos distintos en los libros de socios o accionistas.
- Asentar su clave de modo diferente y no verificar la clave del RFC en dichos libros.

2.1.3. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR AVISOS, SOLICITUDES, INFORMACIONES Y EXPEDIR CONSTANCIAS.

Los deberes contenidos en la norma vinculante son relativos a dar y hacer, la infracción surge ante el incumplimiento de proporcionar a la autoridad fiscal diversos avisos, solicitudes, informaciones y constancias dispersas en el CFF, estos deberes sirven para que la autoridad tenga soporte legal respecto de aquellos contribuyentes que cumplen con demostrar su legal existencia y *status* fiscal, a continuación se citan algunos ejemplos de este gran conglomerado de obligaciones formales:

- Avisos relativos al cambio de residencia fiscal (artículo 9 del CFF).
- Aviso de cambio de domicilio fiscal (artículo 27 CFF).
- Aviso de fusión (artículo 14-B del CFF).
- Inscripción en el registro de representantes legales (artículo 19 del CFF).
- Información sobre clientes y proveedores (artículo 30-A del CFF).
- Presentación de declaraciones complementarias (artículo 32 del CFF).

Dicho panorama no corresponde con todo el universo de este tipo de deberes formales con los cuales la autoridad fiscal mejora su tarea de cobro, recaudación, fiscalización y control respecto de la obligación principal de pago.

Las infracciones al incumplimiento de estas diversas obligaciones formales se encuentran reguladas por el artículo 81 del mismo ordenamiento, y se refieren a:

- La no presentación de declaraciones, avisos y las constancias que exijan las disposiciones fiscales o en no hacerlo atendiendo a los medios electrónicos dispuestos por la SHCP.
- No cumplir con los requerimientos o hacerlo fuera de los plazos legales o en su caso presentar todo lo anterior de manera incompleta, entre otras.

2.1.4. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA CONTABILIDAD.

Esta obligación formal de hacer tiene que ver con la elaboración, conservación y manejo del instrumento legal financiero denominado contabilidad. De conformidad con las normas de información financiera, en su respectiva serie A-1 la contabilidad se define como:

“... una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuralmente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen, las transacciones, transformaciones internas y otros eventos”¹³

Positivamente el deber de llevar contabilidad se encuentra administrado con los diversos preceptos como son el 28, 30 y 30-A del CFF.

¹³ Normas de Información Financiera, A-1, Versión estudiantil, Consejo Mexicano para la Investigación y el Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. México, 2009.

La contravención de los deberes contenidos en las normas anteriormente citadas se encuentran previstos por el artículo 83 del CFF, entre otras se señalan las conductas ilícitas relativas a:

- No llevar contabilidad.
- Llevarla de manera distinta a la señalada en el CFF.
- No conservar la documentación contable por el plazo legal exigido.
- No llevar el libro o registro especial cuando las leyes lo consideren necesario.
- No expedir ni entregar comprobantes fiscales de su actividad.
- No expedir ni acompañar documentación que ampare las mercancías en transporte.
- No registrar los actos en las maquinas registradoras de comprobación fiscal, entre otros.

2.1.5. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL SISTEMA FINANCIERO Y BANCARIO.

Este conjunto de obligaciones formales cuya naturaleza legal es la de dar, hacer y no hacer, se encuentra regulado por diversos deberes constituidos en el CFF en los artículos 32-B y 32-C.

El sistema financiero y bancario es coadyuvante con el fisco federal, además el Estado autoriza a dichos entes para realizar la función de captación de recursos públicos, de ahí que estos conozcan detalladamente las finanzas privadas de los gobernados y con ello trayendo repercusiones trascendentes como son las

excepciones al secreto bancario y fiscal, así también los bancos cumplen con la función de retenedores de contribuciones como en el caso de la retención del IDE.

Como ejemplos de las infracciones ante el incumplimiento de deberes formales de dar, hacer y no hacer, prescritas en los diversos artículos 84-A y 84-C, 84-E y 84-G, se mencionan las siguientes:

- No anotar en los esqueletos de los cheques el nombre, la denominación o razón social y la clave que corresponde al primer titular de la cuenta.
- Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones, respecto de los cuentahabientes.
- Omitir total o parcialmente la información relativa al nombre, el domicilio, la clave del RFC.
- Las empresas de factoraje financiero incurren en este tipo de infracción al omitir notificar la transmisión de créditos derivada de un contrato de factoraje financiero.
- Respecto a las casas de bolsa se considera infracción el hecho de no expedir los estados de cuenta.
- Con relación a los contribuyentes que enajenen acciones bajo su intermediación, es ilegal no informar respecto de su identidad, entre otras.

2.1.6. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

Esta serie de infracciones tiene su origen en obligaciones fiscales cuya naturaleza legal es de hacer, no hacer, dar y tolerar, principalmente las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se regulan por el artículo 42 del CFF.

Estas facultades de fiscalización por parte de la autoridad fiscal se refieren a rectificar errores aritméticos de las declaraciones o solicitudes, a la visita domiciliaria, la revisión de gabinete, revisión de dictámenes financieros, verificación física de mercancías, requerimiento de información a fedatarios, funcionarios y empleados públicos, recabar información necesaria para formular querellas o declaratorias el ámbito penal fiscal.

Visto lo anterior, la determinación e imposición de las infracciones fiscales relativas a la imposibilidad por parte de la autoridad fiscal de llevar a cabo la fiscalización de los contribuyentes se encuentran en el artículo 85 del CFF, refiriéndose éste a las conductas ilícitas de:

- Oposición en la práctica de visitas domiciliarias.
- No conservar la contabilidad ni ponerla a disposición de los visitantes.
- No suministrar datos e informes respecto a clientes y proveedores.
- Divulgar y hacer uso indebido de la información proporcionada por terceros independientes.
- Declarar falsamente en actuaciones y diligencias fiscales, entre otras.

2.1.7. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LOS MARBETES Y PRECINTOS.

La obligación subyacente y naturaleza de esta infracción es de hacer y de dar, dicho constreñimiento jurídico se prevé en el artículo 3º de la LIESPyS, precepto que regula al marbete como el signo distintivo de control fiscal y sanitario que se debe adherir a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad menor a los 5 litros, la diferencia principal con el término precinto radica en el hecho de referirse al concepto de recipiente no de envase y que éste cuente con una capacidad mayor a los 5 litros.

Las infracciones a estos deberes de etiquetación de bebidas alcohólicas, se prevén los siguientes supuestos de violación a la ley:

- No adherir dichos controles fiscales ni sanitarios al recipiente o envase.
- Hacer un uso diferente de ellos.
- Poseer bebidas alcohólicas sin que contengan adheridos dichos instrumentos de control fiscal.
- No destruir los envases vacíos que hubieran contenido bebidas etílicas cuando la ley obligue a ello.

Llama la atención que el deber primario no sólo guarda relación con el ámbito fiscal sino también con el de la salubridad, esto en el entendido de brindar mayor control sanitario en la venta y consumo de las bebidas embriagantes, las cuales muy frecuentemente están adulteradas.

2.1.8. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA ACTUACIÓN DE SERVIDORES PÚBLICOS.

Las obligaciones primarias de los servidores públicos en el ámbito fiscal son atendiendo a su naturaleza jurídica de abstenerse de realizar aquello ubicado fuera de la ley fiscal, respecto a sus funciones de determinación, liquidación, cobro, fiscalización y determinación de sanciones, estas actuaciones deben perseguir una finalidad netamente recaudatoria y apegada a la ley, sin extralimitar sus facultades fiscales, pues el ir más allá de sus atribuciones provocaría una laceración en la esfera legal de los contribuyentes.

Estas infracciones se encuentran reguladas en el artículo 87 del CFF y se traducen en:

- No exigir conforme al CFF el pago de contribuciones, sus accesorios.
- Exigirlos en forma diversa de la prevista en la ley fiscal.
- Aseverar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales.
- Levantar actas en visita domiciliaria con datos falsos.
- Divulgar y hacer uso indebido de la información proporcionada por terceros.
- Revelar en contravención con el artículo 69 del CFF la información relativa al sistema financiero.

En la práctica en muy pocas ocasiones se sanciona a las autoridades por llevar a cabo estas conductas perniciosas, ello es así pues se entiende que raramente la autoridad (juez y parte) acepta que actuó en contravención de las disposiciones fiscales aplicables.

2.1.9. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA RESPONSABILIDAD DE TERCEROS.

Estas infracciones provienen directamente del deber que tiene todo aquel tercero extraño a la relación jurídico-tributaria de abstenerse de llevar a cabo conductas que redunden en perjuicio del fisco federal.

Como antes ya hemos referido el carácter de tercero dentro de la obligación tributaria (capítulo 1.3.1.3.), lo tendrá todo aquel que no se encuentra constreñido ni de manera directa ni indirecta a cumplir con obligaciones sustantivas o formales ante la Hacienda Pública en una relación tributaria ajena, sin embargo, veremos que por actos propios toda persona tendrá una responsabilidad de carácter administrativo.

Las infracciones se contemplan en el numeral 89 del CFF, y se refieren a:

- Abstenerse de asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de contribuciones.
- Colaborar en la alteración o inscripción de cuentas.
- Asentar datos falsos en la contabilidad.
- Ser cómplice en cualquier forma no prevista en la comisión de infracciones fiscales.

2.1.10. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LOS DICTÁMENES FISCALES.

La obligación de determinar los estados financieros de las empresas a través de contador público autorizado se encuentra prevista en el artículo 32-A con relación al 52 del CFF.

La obligación de dictaminar recae en las personas físicas y las personas morales con ingresos acumulables superiores a lo marcado por la ley fiscal o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado sus servicios en el ejercicio anterior.

El dictamen fiscal debe ser elaborado por un contador público registrado, además los hechos que en él se plasmen se consideraran ciertos, salvo prueba en contrario, respecto a las operaciones de enajenación de acciones, la declaratoria de la devolución de saldos a favor del IVA, y en general, respecto al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Las infracciones relativas a la emisión del dictamen financiero se establecen en el artículo 91-A del CFF y recaen en las siguientes conductas ilícitas:

- No observar la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente.
- El incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, la independencia e imparcialidad profesional del contador.

De todo lo vertido en el presente capítulo es de suma importancia destacar el hecho referente a que únicamente la infracción contenida en el artículo 76 del CFF es de carácter sustantivo y comparte la misma característica, a mi consideración, de antijuridicidad que el delito de defraudación fiscal, pues en ambos supuestos

ilícitos se incumple el imperativo contenido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Además, estoy totalmente convencido con la opinión del autor Miguel Ángel García Domínguez vertida a lo largo de su obra intitulada *Derecho Fiscal-Penal*, en la cual expone de manera atinada que la infracción fiscal tiene como elementos esenciales (análogamente con el delito de defraudación fiscal) los siguientes: conducta, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad, los cuales se estudiarán en el capítulo IV de la presente obra.¹⁴

Con lo anterior arguyo que tal conducta ilícita (infracción fiscal) comparte con el tipo penal de defraudación fiscal las mismas características de ilicitud, como se podrá inferir del contenido en el tercer capítulo de esta tesis, pues la existencia de la infracción fiscal supone ya el ejercicio del *ius puniendi* estatal al igual que lo hace el delito fiscal en demasía, en tanto que pienso como errónea la voluntad del legislador de sancionar esta conducta antijurídica desde la vía administrativa y desde la vía penal o secundaria (independencia de procesos, artículos 70 y 92 del CFF), pues esto último nulifica desde mi punto de vista el principio de subsidiariedad, ultima razón, fragmentariedad y proporcionalidad de las sanciones.

En añadidura, como se ha podido corroborar tanto la infracción fiscal como el delito de defraudación fiscal son entes antijurídicos idénticos, en los cuales el gobernado incurre en ellos desplegando la misma conducta ilegal, pero que debido a que conllevan una excesiva acumulación de sanciones perjudican al causante gravemente despojándolo totalmente de su libertad, bienes y derechos sin acatamiento estricto de la CPEUM, tal y como se demostrará en el siguiente capítulo.

¹⁴ Cfr. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, DERECHO FISCAL-PENAL, Editorial Porrúa, México, 1994 pág. 139.

CAPÍTULO TERCERO. SANCIONES FISCALES.

3.1. SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

Es menester afirmar que toda sanción en materia fiscal deviene en una disminución de bienes, libertades y derechos del administrado, que de entrada ya se encuentran mermados con la imposición del tributo.

En ese entendido el *ius puniendi* del Estado se define como una facultad sancionatoria constitucional prevista en la fracción XXI del artículo 73 de la CPEUM, la cual debería caracterizarse por ser un poder único, indivisible, proporcional al bien jurídico dañado y apegado a los principios, garantías y prohibiciones constitucionales.

En materia fiscal actualmente este poder sancionador no tiene límites debido a que la legislación secundaria permite la acumulación e imposición de múltiples sanciones pecuniarias (actualización, recargos, gastos de ejecución y multas) y de sanciones excesivas e inusitadas, como la pena privativa de la libertad y la reparación del daño en materia penal.

Concomitante con lo anterior, considero que el límite sancionatorio en materia fiscal debe ceñirse a lo estrictamente indispensable para que la autoridad fiscal asegure en la medida de lo posible el interés fiscal y no debe irse más allá de las limitaciones constitucionales, ya que tal situación jurídica deviene de confiscatoria y excesiva.

Se argumenta todo lo anterior, ya que con fundamento en el primer párrafo del numeral 70 del CFF se contempla que tal dispositivo prevé la múltiple imposición de sanciones en materia fiscal, situación que resulta inconstitucional por las siguientes consideraciones que aduzco enseguida:

- a) Dicha multiplicidad de sanciones trae aparejada la violación a las garantías, principios y prohibiciones contenidas en la CPEUM como son: de seguridad jurídica, de libertad personal, libertad económica, igualdad, propiedad, así como las prohibiciones de *non bis in idem*, *última ratio*, proporcionalidad de las sanciones, prohibición de multas excesivas, no confiscatoriedad y prohibición de penas inusitadas y trascendentales.
- b) De seguridad jurídica porque el administrado no sabe legalmente en qué momento su conducta ilícita puede ser acreedora solamente a sanciones administrativas y cuando a sanciones penales, debido a que el CFF no prevé una diferencia sustancial entre infracciones y delitos fiscales.
- c) De libertad personal, económica, igualdad y propiedad al no existir criterios legales tajantes respecto a la clasificación de la conducta ilícita como infracción y su diferenciación con el delito fiscal, en ese tenor, se afirma que los gobernados son tratados de manera desigual, porque conductas similares pueden ser acreedoras a diversas sanciones.
- d) La prohibición *non bis in idem* tiene que ver con la independencia de procesos (administrativo y penal), además supone la multiplicidad de sanciones (económicas y corporales), la doble valoración de los elementos probatorios y de los mismos hechos antijurídicos, el desgaste procesal, económico, un doble enjuiciamiento por la misma causa legal y de las sentencias que en un momento dado pueden resultar contradictorias.
- e) El principio de *ultima ratio* tiene que ver con el hecho de que el Estado al ejercitar su *ius puniendi* debe agotar los medios o instrumentos jurídicos menos lesivos a los derechos de los administrados, y sólo en casos extremos, deberá elegir la solución más drástica a través de la vía penal.
- f) La proporcionalidad de las sanciones prevista por el artículo 22 de la CPEUM debe valorarse en el sentido de la afectación al bien jurídico protegido (patrimonio fiscal), que para el caso de las infracciones y los

delitos fiscales sustantivos es el mismo, de ahí la incongruencia de la justificación de privar de la libertad a los gobernados por el hecho de incurrir en conductas ilícitas que ameritan únicamente sanciones económicas.

- g) La prohibición de multas excesivas deriva del comportamiento de las autoridades fiscales, ya que constantemente los criterios legales contenidos en el artículo 75 CFF para tasar las multas no son aplicados (debida fundamentación y motivación), lo que hace que en la práctica tales multas contravengan la CPEUM en su artículo 22.
- h) La violación al principio de no confiscatoriedad proviene de la acumulación de sanciones económicas en materia impositiva, ya que dicho precepto pretende agotar y extinguir la fuente de tributación.
- i) El criterio por el cual considero que son penas inusitadas y trascendentales deriva del hecho de que no sólo se acaba con la fuente de tributación sino que también sucede que al privar de su libertad al contribuyente se verán afectadas todas aquellas personas dependientes de su actividad económica, familia, trabajadores, proveedores, clientes, acreedores. El carácter de inusitada proviene del hecho acumulativo de las sanciones en ambos procesos.

Las razones vertidas surgen en función de que el llamado *ius puniendi* en México no cumple con las características de ser único, indivisible y proporcional al bien jurídico lesionado, pues tanto el artículo 70 como el 92 del CFF prevén la independencia de procesos, lo cual conlleva de *facto* a la divisibilidad del poder sancionador y a la acumulación de múltiples sanciones en una sola persona como si fueran diversas personas las que sufren el castigo.

Manifiesto por tanto, que el *ius puniendi* debe ser único e indivisible y proporcional ya que tanto el derecho administrativo sancionador como el derecho penal comparten idéntica naturaleza sancionatoria, y de desvirtuarse este hecho conllevaría a toda una serie de abusos y arbitrariedades por parte del Estado.

Asimismo, tal y como se sustentó en las jurisprudencias 99/2006 y 100/2006 el Pleno de la SCJN, se determinó hacer extensibles los principios del derecho penal al derecho sancionador administrativo, ello es así porque ambas ramas tienen la misma naturaleza punitiva y pertenecen al mismo poder sancionador, v.gr., principios referentes a la teoría del delito, la ley penal, sanciones penales, ergo, estos principios deben ser aplicables y operantes en el campo de las infracciones administrativas.

Con ello se pretende también que el Estado al imponer sanciones fiscales racione su función represiva en atención a las sanciones que ya fueron impuestas o que se encuentran por imponer, tanto en el ámbito administrativo como en el penal.

DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO. De un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la colectividad en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados. En este orden de ideas, la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; en uno y otro supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida. En consecuencia, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos. Ahora bien, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. Desde luego, el desarrollo jurisprudencial de estos principios en el campo administrativo sancionador –apoyado en el Derecho Público Estatal y asimiladas algunas de las garantías del derecho penal– irá formando los principios sancionadores propios para este campo de la potestad punitiva del Estado, sin embargo, en tanto esto sucede, es válido tomar de manera prudente las técnicas garantistas del derecho penal.

Jurisprudencia 99/2006 aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, aprobada el 15 de agosto de 2006.

TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS. El principio de tipicidad, que junto con el reserva de ley integran el núcleo duro del principio de legalidad en materia de sanciones, se manifiesta como una exigencia de predeterminación normativa clara y precisa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. En otras palabras, dicho principio se cumple cuando consta en la norma una predeterminación inteligible de la infracción y de la sanción; supone en todo caso la presencia de una “*lex certa*” que permita predecir con suficiente grado de seguridad las conductas infractoras y las sanciones. En este orden de ideas, debe afirmarse que la descripción legislativa de las conductas ilícitas debe gozar de tal claridad y univocidad que el juzgador pueda conocer su alcance y significado al realizar el proceso mental de adecuación típica, sin necesidad de recurrir a complementaciones legales que superen la interpretación y que lo llevarían al terreno de la creación legal para suplir las imprecisiones de la norma. Ahora bien, toda vez que el derecho administrativo sancionador y el derecho penal son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado y dada la unicidad de ésta, en la interpretación constitucional de los principios de derecho administrativo sancionador debe acudir al aducido principio de tipicidad, normalmente referido a la materia penal, haciéndolo extensivo a las infracciones y sanciones administrativas, de tal modo que si cierta disposición administrativa establece una sanción por alguna infracción, la conducta realizada por el afectado debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito ampliar ésta por analogía o por mayoría de razón.

Jurisprudencia 100/2006 aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, aprobada el 15 de agosto de 2006,.

Ahora bien, la mayoría de los teóricos en México así como el CFF plantean una verdadera autonomía del modelo sancionador administrativo y del proceso penal tributario, lo cual ha generado desde mi perspectiva la escisión del *ius puniendi*, por ende, tal independencia procesal supone a una persona para los efectos del castigo legal fiscal como una infinidad de ellas administrados.

Derivado de lo anterior, estamos de acuerdo con el pronunciamiento de la autora chilena Ángela Radovic en el sentido de que desde el punto de vista ontológico no existe diferencia entre ambos tipos de sanciones punitivas (administrativas y penales), por lo tanto, el hecho de que las sanciones sean aplicadas por autoridades distintas es una cuestión puramente formal que no afecta el aspecto

sustantivo de sanción o castigo sufrido por el acreedor de las contribuciones, pero que repercute en el carácter acumulativo de las mismas.¹⁵

Por último, he considerado racionalmente tratar en este apartado únicamente las sanciones fiscales referentes a la actualización, los recargos, la multa y los gastos de ejecución, ello radica en que las sanciones fiscales deben ser proporcionales al bien jurídico lesionado (fisco federal), bajo esa perspectiva es de hacer notar que una obligación de pago no merece ser castigada con pena privativa de prisión, pues no son los fines que persiguen las leyes fiscales el privar de su libertad al contribuyente, cosa distinta es la apreciación errónea del legislador federal en otorgarle preferencia a la política criminal tributaria en lugar de acatar las exigencias y disposiciones contenidas en la CPEUM.

3.1.1. ACTUALIZACIÓN.

La actualización de las contribuciones es una sanción de carácter económico que ocasiona el aumento natural de la contribución adeudada con motivo del transcurso del tiempo y del alza generalizada de los precios en el país.

El catedrático Cienfuegos Salgado define a la actualización como:

*“...un ajuste de valores a efecto de poder tomar decisiones de carácter monetario, contable o legal”.*¹⁶

Como se mencionó anteriormente, toda disminución en los bienes y derechos en la esfera jurídica del gobernado legalmente impuesta por el Estado es una sanción fiscal, por lo tanto, la actualización como ajuste de valores de las contribuciones obedece a este principio sancionatorio, pues a pesar de que el CFF le da el

¹⁵ Cfr. RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, SISTEMA SANCIONATORIO TRIBUTARIO, INFRACCIONES Y DELITOS, Editorial Jurídica de Chile, Chile, 1994, pág. 75.

¹⁶ CIENFUEGOS SALGADO, David, MATEMÁTICAS APLICADAS AL DERECHO, Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 124.

carácter de accesorio, se afirma que el legislador ha desvirtuado su verdadera naturaleza jurídica sancionatoria.

Esto es así, porque el Estado *ad libitum* determina en la ley fiscal que el contribuyente al incumplir el pago de contribuciones podrá serle exigible, además del monto histórico de las contribuciones, también la actualización de éste, siendo que la autoridad fiscal no considera que al actualizar una contribución los factores no son constantes sino variables y obedecen a la situación económica nacional en curso, lo cual trae consecuencias graves en períodos de recesión económica, inflación o deflación.

Legalmente el procedimiento de actualización de las contribuciones se prevé en el artículo 17-A del CFF, debiendo aplicarse un factor de actualización a las cantidades por actualizar y dicho factor se obtendrá dividiendo el INPC del mes anterior al más reciente entre el período correspondiente al mes anterior al más antiguo de tal período.

El hecho de que sea un organismo autónomo (Banco de México) diverso del poder legislativo federal el que publique e imponga los factores de actualización de las contribuciones ha traído consigo diversas controversias en sede jurisdiccional, pues recordemos que un ordenamiento distinto de la ley fiscal no debe de incidir en los elementos esenciales de las contribuciones.

El economista Paul A. Samuelson define al índice de precios y a la inflación en los siguientes términos:

“Un índice de precios es un indicador de nivel medio de precios. La inflación indica la subida del nivel general de precios. La tasa de inflación es la tasa de variación del nivel general de precios...”¹⁷

¹⁷ SAMUELSON, Paul A. y NORDHAUS, William D., ECONOMÍA, Decimoséptima edición, McGraw-Hill, España, 2002, pág. 390.

Recalamos que el factor de actualización al ser un elemento derivado de la inflación (relativo), puede traer como consecuencia que la actualización de una contribución sea excesiva pues la inflación es un factor económico inestable.

Aunado a todo lo anterior, podemos afirmar que uno de los vicios más severos de ilegalidad hoy en día en las actuaciones y diligencias de las autoridades fiscales se da precisamente en atención al cálculo y desarrollo del procedimiento aritmético de actualización de las contribuciones, ya que normalmente se deja al gobernado en completo estado de indefensión jurídica al desconocer tan complejo mecanismo de la actualización, además de que se no plasma por escrito detalladamente el procedimiento referido, es decir, de cómo la autoridad llegó a tal determinación líquida y exigible respecto del pago de la contribución que se le determinó al causante.

Culminamos aduciendo que en múltiples ocasiones la SCJN se ha pronunciado por declarar inconstitucional el cálculo del INPC previsto en el artículo 20-BIS del CFF, la ilegalidad más frecuente es el incumplimiento en la cotización de cuando menos 1000 productos y servicios a nivel nacional.

3.1.2. RECARGOS.

Los recargos son una sanción de tipo económico prevista en el artículo 21 del CFF, legalmente se consideran una indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno de las contribuciones.

Esta forma de sanción se traduce en el resarcimiento al fisco federal por no haber sido enteradas en tiempo y forma las cantidades por concepto de contribuciones, es decir, en el momento legalmente exigible conforme al artículo 6 del CFF, pero la ley fiscal tiene el inconveniente de exigir en demasía dicha indemnización, pues no se calcula sobre el monto original del adeudo, sino que se exige con base en la actualización del crédito original, lo que trae aparejado que con el tiempo estos

recargos se vuelvan exorbitantes, e incluso lleguen a sobrepasar al crédito principal, lo cual los convierte en una sanción por demás excesiva.

Motivo por el cual, creo que los recargos calculados sobre la base de un crédito fiscal más la actualización rompen con la prohibición de exceso de las sanciones fiscales, toda vez que de acuerdo al artículo 21 del CFF los recargos son una indemnización al fisco federal derivado de no pagar las contribuciones dentro del tiempo legalmente exigible. Y bajo ese tenor, no deben de sobrepasar el límite de la cantidad del crédito fiscal original so pena de considerarse excesivos y confiscatorios, ya que análogamente parecería que se impone una multa por el 100% o más de las contribuciones omitidas.

Ahora bien, en rigor y de aplicar las jurisprudencias 99 y 100/2006 citadas en el capítulo 3.1., se afirma que de llegar a exigirse toda clase de recargos exorbitantes, estos serían inconstitucionales, pues no se sanciona sobre una base real (monto histórico o conducta real desplegada) del adeudo principal, por el contrario, se introduce en la conducta original un elemento ajeno por el que se sanciona al contribuyente, es decir, con base en un suceso ajeno a su voluntad o conducta propia como lo es la inflación.

3.1.3. MULTA.

La multa fiscal es la consecuencia jurídica que deriva de la comisión de alguna infracción tributaria, consiste en la imposición de una sanción pecuniaria por parte de la autoridad administrativa.

Recibe el nombre de multa fiscal, según la autora Mabel Goldstein aquella:

*“Sanción que participa de los caracteres de las contribuciones, cuya percepción tiende a asegurar que no se interrumpan los servicios estatales”.*¹⁸

El artículo 75 del CFF señala que las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones previstas en las leyes fiscales deberán fundar y motivar su resolución, además en tal dispositivo se regulan las agravantes (figura jurídica trasplantada del derecho penal, v.gr., artículo 108 del CFF) de las multas fiscales como son:

- La reincidencia en la omisión del pago de contribuciones retenidas o recaudadas en la segunda o ulteriores ocasiones.
- El uso de documentos falsos u operaciones inexistentes.
- Se utilicen sin derecho documentos a nombre de tercero para deducir o acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
- Se lleven dos o más contabilidades, o dos o más libros sociales.
- La omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado.
- Que la comisión de la infracción sea continuada.

En la realidad, las autoridades fiscales rara vez fundan y motivan debidamente la imposición de las multas fiscales, esto se afirma con base en dos jurisprudencias emitidas por la SCJN identificables mediante los numerales 9/1995 y 10/1995 relativas al concepto de multa excesiva y de la inconstitucionalidad de las leyes que establecen multas fijas, dicha interpretación de la ley señala que una multa es excesiva y fija cuando no se individualiza al caso concreto mediante el uso de criterios que midan la capacidad económica y la capacidad contributiva, además

¹⁸ GOLDSTEIN, Mabel, DICCIONARIO JURÍDICO CONSULTOR MAGNO, Cadiex Internacional, S.A., Colombia, 2008, pág. 383.

que determinen si existen las agravantes y reincidencia en la conducta desplegada.

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Jurisprudencia 10/95 aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, julio de 1995, página 19.

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. De la acepción gramatical del vocablo “excesivo”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Jurisprudencia 9/95, aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, julio de 1995, página 5.

La premisa para la imposición de sanciones es que toda sanción sea proporcional a la conducta que se haya realizado, de acuerdo al citado artículo 22 constitucional, ya que no deben acatarse tan sólo los principios legales establecidos en las normas fiscales secundarias, pues impera el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de la CPEUM, el cual de no acatarse tornaría a tales multas en generalizadas, fijas y excesivas contrarias al ordenamiento legal primario.

Actualmente en el CFF no cuenta con una definición legal de multa fiscal, únicamente la CPEUM prohíbe expresamente imponer multas excesivas, entendiendo por estas en el ámbito fiscal, aquellas que rebasen la capacidad económica y contributiva del causante.

Al analizar el capítulo del CFF dedicado a las infracciones y las multas fiscales, es posible apreciar un dejo de la traslación de algunos principios de la materia penal al ámbito del derecho administrativo sancionador como son: el principio de retroactividad en beneficio del infractor (artículo 70 CFF), la ausencia de conducta relacionada con los elementos conformadores de la teoría del delito (artículo 73 del CFF), agravantes de la conducta ilícita y el principio de aplicación de la mayor entidad punitiva (artículo 75 del CFF).

Visto lo anterior, es de diferenciar en este apartado a las multas fiscales de las multas no fiscales, las primeras al ser accesorias al crédito principal siguen la suerte de este, de manera que son multas netamente destinadas al gasto público; en cambio aquellas que no provengan de la relación jurídica tributarias serán multas no fiscales y tendrán la naturaleza jurídica de aprovechamientos, esto con fundamento en lo dispuesto por el artículo 3 del CFF.

3.1.4. GASTOS DE EJECUCIÓN.

Este tipo de sanción fiscal económica tiene como fin el castigar al contribuyente moroso, de manera que las autoridades fiscales imponen estos gastos por el hecho de ir personalmente hasta el domicilio fiscal del causante y exigir en voz propia el cumplimiento del deber omitido de pago a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Su regulación legal se encuentra contemplada en el artículo 150 del CFF, y dispone como monto a pagar respecto de cada diligencia practicada de un 2% del total del crédito fiscal, las principales diligencias por las que se cobra dicho porcentaje son las de requerimiento de pago, mandamiento de ejecución y embargo, la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

El siguiente capítulo es núcleo central de la presente obra porque en él se analizan los elementos del delito fiscal desde la óptica penal de acuerdo a diversos autores nacionales, con ello se evidenciará que la única diferencia sustancial entre infracción y delito reside en el elemento *dolo* según las consideraciones del legislador federal, por mi parte arguyo que tal elemento se puede presentar en la infracción administrativa sin ser trascendente para la imposición de la sanción económica, con todo ello estaré en aptitud de demostrar que la mera posibilidad de acumulación de sanciones en materia fiscal que prevé el artículo 70 del CFF es transgresora de garantías, principios y prohibiciones contenidas en la CPEUM.

Por último, señalo que la finalidad del trasplante de figuras e instituciones de carácter penal al ámbito administrativo sancionador debe obedecer únicamente a racionalizar el *ius puniendi* del Estado, con ello se tendrían sanciones proporcionales acordes al bien jurídico lesionado.

Nótese además la importancia substancial que tiene la aplicación de diversas figuras e instituciones del ámbito penal al ámbito administrativo sancionador (determinación de la retroactividad en beneficio del infractor, ausencia de conducta, agravantes, y aplicación de la mayor entidad punitiva), lo cual nos lleva a pensar que el legislador federal dotó a la APF de estos instrumentos, únicos del juez penal, para ponderar debidamente el uso del *ius puniendi* en materia fiscal y llegar a una sanción más justa en su conjunto.

CAPÍTULO CUARTO. LA INFRACCIÓN FISCAL COMO COMPORTAMIENTO GENERADOR DE RESPONSABILIDAD PENAL EN MATERIA TRIBUTARIA.

4.1. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

El tipo penal de defraudación fiscal descrito por el artículo 108 del CFF es una conducta falaz que opera mediante el uso de engaños o el aprovechamiento del error empleados por parte el sujeto activo del ilícito, el fin de tal conducta es idéntico al de la infracción fiscal: el omitir el pago total o parcial de contribuciones u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, en cambio su sanción resulta del todo desproporcional (privación de la libertad y reparación del daño), si consideramos aquellas sanciones administrativas impuestas o que están por imponerse al administrado.

Doctrinariamente se clasifica al delito de defraudación fiscal como un ilícito patrimonial, doloso, federal, especial y de querrela necesaria.

Motivo por el cual, el principal problema con esta figura delictiva radica en que se quebranta el mismo objeto jurídico y se llega al mismo fin ilícito de la infracción administrativa (omitir el pago total o parcial de contribuciones artículo 76 del CFF), aunado a ello, la problemática radica en la existencia de la pena privativa de la libertad derivada de una conducta ilícita meramente administrativa.

Por lo anterior, considero conveniente para efectos prácticos, que las actuaciones sancionatorias del Estado deben apearse al principio de la *ultima ratio* en materia punitiva, esto es, agotando primariamente las instancias administrativas hasta sus últimas consecuencias, con ello se asegura en el proceso penal una responsabilidad más justa para el contribuyente, siempre y cuando la imposición de las sanciones administrativas hayan resultado debidamente fundadas y motivadas de conformidad con el artículo 75 del CFF.

Dicho principio garantista aludido también es conocido como de mínima intervención estatal o subsidiariedad, el cual no es respetado por las políticas criminales tributarias en México debido a que legalmente se prevé la independencia de procesos en materia fiscal, y por ende, la posibilidad de la imposición múltiple de sanciones en materia tributaria, tal y como lo enfatiza el penalista Enrique Díaz-Aranda:

“... si el Estado utiliza de forma irracional su potestad punitiva creando tipos penales para prevenir conductas que podrían ser resueltas con medidas menos nocivas, o si eleva indiscriminadamente las penas para aparentar estar en la lucha contra la delincuencia, entonces estará en la vía hacia un Estado autoritario, aunque lo disfrace con la legalidad de la reforma del derecho penal.”¹⁹

Como es posible apreciar, el terrorismo y represión penal en materia fiscal deriva de la ineficacia del sistema normativo tributario, además de las fallidas actuaciones de las autoridades hacendarias en uso de sus facultades regladas de recaudación, administración y control del gasto de las contribuciones.

En ese tenor, es menester para cualquier interesado en el estudio del delito de defraudación fiscal comprender los elementos de la infracción fiscal (primer párrafo del artículo 76 del CFF) como un presupuesto jurídico y práctico para la comprobación de una responsabilidad más justa en materia penal (ver capítulo 2.1.1.).

De esa forma, los elementos previos de conocimiento de la infracción fiscal a considerar para la imputación de una responsabilidad en materia penal se traducen básicamente en dos, la omisión del pago total o parcial de contribuciones plenamente comprobada y el descubrimiento por parte de la autoridad de dicha infracción en uso de sus facultades de comprobación apegadas a la CPEUM y la legislación secundaria.

¹⁹ DÍAZ-ARANDA, Enrique, DERECHO PENAL, PARTE GENERAL, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 89.

Otro tópico por dilucidar es el relacionado con el hecho de que la APF a pesar de contar con amplias facultades en la determinación e imposición de sanciones administrativas se encuentra del todo impedida de pronunciarse o al menos tomar en consideración si la conducta ilícita administrativa se realizó con dolo o esta fue negligente (culpa).

Digo lo anterior, en el entendido de que el CFDF sí prescribe y toma en consideración para fundar y motivar debidamente las infracciones fiscales el carácter doloso o negligente de dichas conductas ilícitas, esto se aduce con fundamento en la fracción I del numeral 575, tal facultad adelanta una responsabilidad administrativa más justa al contribuyente.

De lo anterior se sigue, que la autoridad hacendaria se proveerá de mayores elementos probatorios en el proceso penal, sobre todo para demostrar, como se ha venido mencionado, el citado elemento *dolo* en la conducta del justiciable en el proceso penal abierto en su causa.

Ahora bien, el artículo 108 del CFF tipifica el delito de defraudación fiscal en los siguientes términos:

Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Podemos desprender del citado precepto, que el bien jurídico protegido es el mismo que en la infracción fiscal, el sistema fiscal y el patrimonio del fisco federal, así como las finalidades ilícitas son idénticas, se traducen en omitir total o parcialmente contribuciones, ello conlleva a pensar que no existe diferencia de grado o cualidad en las conductas ilícitas, como hemos venido refiriendo, además el legislador federal no tomó en consideración criterios cuantitativos ni cualitativos, sino que fundó su decisión en meras políticas fiscales criminales contrarias a las garantías del gobernado y ajenas a todo valor diferenciador entre infracción y delito.

Luego entonces, el legislador federal decidió arbitrariamente sancionar tanto la infracción como el delito de defraudación fiscal sin tomar en cuenta criterios valorativos diferenciadores referentes a la cuantía o la propia esencia ontológica de los elementos propios de cada conducta ilícita.

Aparte se afirma que la pena en el delito de defraudación fiscal no va encaminada de acuerdo con las exigencias del artículo 18 de la Constitución Federal cuyo fin es reinsertar al delincuente en la sociedad, educarlo, enseñarle un empleo digno, entre otros; simplemente la pena en el delito de defraudación fiscal va encaminada a recaudar aquello que no se consiguió en el ámbito administrativo, esto se infiere de las diversas figuras e instituciones jurídicas como son el sobreseimiento del proceso penal, el pago para obtener la libertad provisional, la figura de pago espontáneo, pago de daños y perjuicios.

4.1.1. CLASIFICACIÓN EN CUANTO A SU GRAVEDAD.

Existe una identidad sustancial u ontológica entre las conductas ilícitas de infracción administrativa y el delito de defraudación fiscal, pues el legislador no hizo una distinción precisa entre la conducta infractora y la conducta penal.

<i>Infracción administrativa.</i>	<i>Delito de defraudación fiscal.</i>
<i>Artículo 76, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.</i>	<i>Artículo 108, del Código Fiscal de la Federación.</i>
<i>Fin ilícito, omitir total o parcialmente contribuciones.</i>	<i>Fin ilícito, omitir total o parcialmente contribuciones.</i>
<i>Bien Jurídico protegido, el patrimonio fiscal.</i>	<i>Bien Jurídico Penalmente Protegido, el patrimonio fiscal.</i>
<i>Autoridad calificadora de la conducta ilícita: APF.</i>	<i>Autoridad calificadora de la conducta ilícita: Juez Penal.</i>

<p><i>Autoridad Sancionadora: Autoridades Administrativas y los Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.</i></p>	<p><i>Autoridad Sancionadora: Poder Judicial Federal.</i></p>
<p><i>Sanción, multa pecuniaria del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.</i></p>	<p><i>Sanción, pena privativa de la libertad y reparación del daño conforme a los artículos 29 y 30 del CPF.</i></p>

De lo anterior, es posible apreciar que tal y como se encuentra estructurada la infracción fiscal y el delito de defraudación fiscal, dichas normas, por su complejidad técnico jurídica, anulan la seguridad legal del administrado, dejándolo en completo estado de indefensión legal, pues la estructura normativa al ser defectuosa los pone a merced de las facultades discrecionales de la SHCP, ya que no sabe cuándo se le imputará al caso concreto, una figura ilícita y cuando otra, o la acumulación de ambas conductas y como consecuencia de sus múltiples sanciones.

No obstante, el legislador federal consideró pertinente el hecho de clasificar a dicha conducta ilícita como un delito grave previsto en el artículo 194 del CFPP, lo cual contraviene todavía más la seguridad jurídica del gobernado pues tal clasificación se basó en un monto pecuniario ajeno al tipo básico de defraudación fiscal, es decir, fuera de la norma reguladora de tal conducta, lo cual también es desconocido por el contribuyente promedio.

Enfatizo además que este precepto únicamente toma en cuenta cantidades económicas para demostrar la gravedad del delito de defraudación fiscal, pero la simple omisión total o parcial de contribuciones sin contar con el requisito pecuniario no resulta suficiente para alcanzar el grado de delito grave.

En este apartado también remitimos al lector al capítulo 2.1.1., referente a la infracción fiscal, en donde se trataron las distintas teorías para diferenciar a la infracción del delito fiscal, las cuales necesariamente me llevan a formarme una concepción respecto a la pésima estructura del CFF para catalogar las infracciones y delitos fiscales, sin una clara distinción valorativa, cuantitativa y legislativa clara de ambas conductas ilícitas.

Recordemos que el derecho debe encontrarse revestido por valores, una realidad social y una debida positivización (proceso legislativo), esto para tener eficacia y validez normativa dentro de la sociedad. Consideramos que las normas penales fiscales no encuentran asidero en nuestro sistema jurídico por no adaptarse plenamente a la realidad, ya que es bien sabido que hasta el contribuyente más cumplido de vez en cuando defrauda al fisco federal por motivos de competencia económica o sobrevivencia comercial, y por ello, no creo que deba dársele la calidad de delincuente fiscal al gobernado en aplicación de este tipo de ley fiscal incierta, motivo por el cual todos aquellos que cometen una infracción administrativa fiscal no cuentan hoy en día con ninguna seguridad jurídica respecto de su *status* de calificación legal que le dará la SHCP, es decir, hasta que el fisco federal decida imputarles o no una responsabilidad penal.

De esta guisa, en la legislación fiscal mexicana existe la infracción fiscal y el delito fiscal conviviendo bajo el mismo plano de antijuridicidad, por otra parte la decisión política del legislador federal ha dado indebidamente la calificación de delito a tal conducta infractora, de ahí que en nada sea óbice considerar a dicha norma jurídica como transgresora del principio de igualdad constitucional, previsto en el primer numeral de nuestra CPEUM, ya que en la realidad se ha dado un trato discriminatorio a simples infractores fiscales con el calificativo de delincuentes y a otros se les ha dejado totalmente en la impunidad.

4.1.2. CLASIFICACIÓN EN ORDEN A LA CONDUCTA.

El tipo penal de defraudación fiscal puede cometerse por medio de la acción y de la omisión, la primera se despliega mediante el uso de engaños, en cambio el aprovechamiento del error se perpetra mediante una llamada omisión impropia, dicha conducta ilícita también genera un resultado material: el perjuicio o daño al fisco federal, por lo tanto es un tipo penal de formulación alternativa.

Luego entonces, tanto la conducta de engaño como la de aprovechamiento del error sólo puede ser realizada por una persona física; en cambio en materia de infracciones fiscales, por tratarse de una responsabilidad meramente objetiva, esta conducta puede serle imputada inclusive a una persona moral a través de su representante legal, esto no obstáculo para afirmar que normalmente en la figura del representante legal, administrador único o consejo de administración recaen y se concentran las múltiples sanciones fiscales de las que hemos venido tratando, ello es así porque tanto la ley fiscal (artículo 26 CFF), como en el acta constitutiva de la empresa, estatutos y demás poderes otorgados a su favor lo convierten en responsable tanto en el ámbito administrativo como en el penal.

4.1.3. CLASIFICACIÓN EN ORDEN AL RESULTADO.

Dentro de este catálogo se clasifica a los delitos atendiendo a su resultado material o a su resultado formal o de mera conducta.

El Doctor Fernando Castellanos Tena ilustra este casillero en las siguientes líneas:

“Los delitos formales son aquellos en los que se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente, no siendo necesario para su integración que se produzca alguna alteración en la estructura o funcionamiento del objeto material. Son delitos de mera conducta; se sanciona la acción u omisión en sí misma. Los autores ejemplifican el delito formal con el falso testimonio, la portación de arma prohibida y la posesión ilícita de enervantes.

Los delitos materiales son aquellos en los cuales para su integración se requiere la destrucción o alteración de la estructura o del funcionamiento del objeto material (homicidio, daño en propiedad ajena).²⁰

Visto lo anterior, es de afirmarse que únicamente el delito de defraudación fiscal es un ilícito de resultado material, pues debe existir un menoscabo al patrimonio del fisco federal como objeto material, esto queda mayormente explicitado atendiendo al contenido del cuarto párrafo del artículo 92 del CFF:

Artículo 92.

...

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela.

En este sentido, el tipo básico de defraudación fiscal es de resultado material, ya que para su configuración se requiere de un daño o perjuicio ostensible en la hacienda pública federal.

4.1.4. CLASIFICACIÓN EN ATENCIÓN A LA LESIÓN.

Esta categoría dogmática atiende al peligro o a la lesión provocada en el bien jurídico penalmente protegido por la norma, el cual para el caso del delito de defraudación fiscal es el sistema fiscal y además el daño o la alteración al fisco federal causado voluntariamente.

Mi criterio es coincidente con el del Dr. González-Salas Campos, el cual sintetiza el bien jurídico tutelado por los delitos fiscales de la siguiente forma:

“...que el Bien Jurídico Protegido es el funcionamiento del Sistema Fiscal diseñado por el legislador, dentro del cual el Fisco o la Hacienda Pública como Bienes Jurídicos particulares solamente son protegidos por los tipos legales que implican una afectación patrimonial a dichos conceptos, como sucede con los tipos de defraudación fiscal y del contrabando, sin que sea obstáculo para que también estos tipos legales dañen o pongan en peligro el funcionamiento del Sistema Fiscal”²¹

²⁰ CASTELLANOS TENA, Fernando, LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL, Edición cuadragésima quinta, México, 2004, pág. 137.

²¹ GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, LOS DELITOS FISCALES, Editores Pereznieta, México, 1995, pág. 28.

El sistema fiscal es un bien jurídico protegido complejo, pues no sólo comprende el daño patrimonial provocado al erario federal sino que también lesiona el gasto público y por lo tanto, directamente el contenido y las previsiones de la Ley de Ingresos (recaudación) y el Presupuesto de Egresos (erogaciones públicas).

De ahí que el autor en cita tome en consideración de manera sistemática a todas las conductas ilícitas en el CFF como dañinas del sistema fiscal en su conjunto, y solamente podemos hablar de un verdadero daño al fisco federal en infracciones y delitos como los de defraudación fiscal y contrabando, sin embargo, a mi consideración no solo se trata de un daño al patrimonio federal sino que se merma el funcionamiento en su totalidad del sistema fiscal.

Concluimos señalando que para que un bien jurídico sea plenamente respetado debe ser requerido por los gobernados como indispensable para su convivencia y estabilidad social, es decir, que la afectación debe recaer directamente en algo benéfico para su calidad de vida, ahora bien para el caso del bien jurídico penalmente protegido por el tipo de defraudación fiscal no ocurre esto, porque a consideración de la sociedad el bien penal referido al sistema fiscal con el paso del tiempo está dejando de ser valioso, convirtiéndose en un bien meramente de la clase gobernante o política, ya que los gobernados consideran que únicamente afecta a los bolsillos de la burocracia en turno al ser la más beneficiada por las contribuciones de los gobernados, concretizándose esto en todo un sistema de compensaciones, bonos, aguinaldos, haberes de retiro, seguridad social y salarios exorbitantes, de esa manera la clase gobernante verdaderamente ve afectada su calidad de vida con el daño al fisco federal y no los administrados como pretenden hacerles creer (ver el cuadro del capítulo 2.1.1., referente a la inaceptabilidad de una teoría de corte legislativo para sustentar la identidad ontológica entre la infracción y el delito defraudación fiscal).

4.1.5. CLASIFICACIÓN EN ATENCIÓN A SU DURACIÓN.

El delito de defraudación fiscal únicamente puede ser cometido de modo instantáneo, en ese sentido, se afirma que se omite el pago de contribuciones en un solo momento y se consuma el delito en un solo instante.

Es importante este apartado para los efectos de determinar la prescripción de la acción penal (artículo 100 CFF), pues dada la naturaleza del tipo de defraudación fiscal este exige para la consumación del ilícito la omisión total o parcial del pago de contribuciones, así como también el uso de engaños o el aprovechamiento del errores, por lo tanto, el momento consumativo será aquel en que estos dos elementos confluyan en la realidad, normalmente coinciden con el momento de la consumación de la infracción fiscal. Tal aseveración corresponde únicamente al juez penal, como una posible excepción del administrado en la imputación de una responsabilidad penal por el delito en comento.

Ahora bien, suponemos que el delito de defraudación fiscal se consuma a la par de la infracción fiscal pues de conformidad con el artículo 6 del CFF las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, de ahí que los engaños requeridos por el tipo penal se concretizan de modo anterior o concomitantemente al vencimiento de la obligación de pago en ambas conductas ilícitas.

4.1.6. ELEMENTO CULPABILIDAD.

Inspirados en lo comentado por el penalista Gustavo Malo Camacho respecto al elemento culpabilidad transcribimos lo siguiente:

*“Culpabilidad es el reproche hecho a una persona por haber cometido un injusto, es decir, por haber realizado una conducta típica y antijurídica”.*²²

Este elemento de la teoría del delito en materia penal comprende tanto al dolo como a la culpa, el primero se distingue por ser asimilado con el ánimo o la intención desplegada en la comisión de un ilícito, respecto al elemento culpa, esta se distingue por la falta de cuidado o negligencia en una conducta calificada de ilícita.

Únicamente los delitos fiscales, incluyendo al delito de defraudación fiscal, son de comisión dolosa. Hay coincidencia de criterios en la mayoría de los doctrinarios que han dado tratamiento a los ilícitos fiscales respecto a que el elemento diferenciador tanto en la infracción administrativa como en el delito es el *dolo*.

También adelantaremos que al ser todos los delitos fiscales dolosos, de alguna manera reducen la defensa legal del contribuyente, pues lógicamente se quiera o no la misma ley pone en estado de indefensión jurídica al gobernado al no poder alegar su simple culpa o negligencia en la omisión total o parcial de contribuciones, tal situación contraviene al principio de presunción de inocencia.

La culpabilidad, según el Doctor González-Salas Campos al analizar las diferencias entre las infracciones fiscales y las infracciones penales radica en que:

*“Cuando un contribuyente deja de ingresar dentro de los plazos previstos todo o una 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 cumplimiento a la obligación tributaria no fue debido a la simple negligencia, sino provocado intencionalmente, concretándose un perjuicio al Fisco Federal, dicho comportamiento, podrá ser constitutivo de algún delito fiscal contra la Hacienda Pública, por el cual será castigado con una pena y una multa”.*²³

²² MALO CAMACHO, Gustavo, DERECHO PENAL MEXICANO, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 521.

²³ GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl, LOS DELITOS FISCALES, Op. Cit., pág. 11.

Considero desatinado el comentario del Doctor Raúl González-Salas Campos, debido a que incluso la infracción administrativa puede ser cometida de manera dolosa, es decir, con intención, y sin embargo será sancionada por el mero incumplimiento según lo dispuesto por el CFF (responsabilidad objetiva), pues como ya referí la APF no tiene facultades para pronunciarse respecto a la comisión dolosa o negligente de la infracción fiscal, contrariamente a ello las autoridades fiscales del Distrito Federal si pueden realizar tal pronunciamiento calificativo, esto de acuerdo a lo previsto por la fracción I del artículo 575 del CFDF.

4.1.7. COMPLEJIDAD DEL ILÍCITO.

El artículo 108 del CFF prevé un supuesto básico del ilícito y varias hipótesis agravantes de la misma como son:

El uso de documentos falsos, omitir reiteradamente en cinco años la expedición de comprobantes por las actividades realizadas, manifestar datos falsos para obtener una devolución de impuesto indebido, no llevar los sistemas contables o llevarlos en contra de lo exigido por la legislación fiscal, omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas, manifestar datos falsos para la compensación de contribuciones indebidas y utilizar datos falsos para acreditar o disminuir la base contributiva.

Por ende, el delito de defraudación fiscal puede ser simple y complejo, simple en la mera omisión total o parcial de contribuciones y en la obtención de un beneficio indebido; y complejo cuando en su comisión se realiza alguna de las hipótesis agravantes del ilícito sometido a estudio.

4.1.8. UNISUBSISTENCIA Y PLURISUBSISTENCIA.

Esta clasificación atiende al número de actos conformadores del delito fiscal, al respecto Castellanos Tena señala:

*“... los delitos se denominan unisubsistentes y plurisubsistentes; los primeros se forman por un solo acto, mientras los segundos constan de varios actos”.*²⁴

Con base en lo anterior, se aduce que el delito de defraudación fiscal únicamente puede ser cometido de manera unisubsistente, es decir, mediante un acto tendiente a la omisión total o parcial de contribuciones (v.gr. engaños contenidos en una declaración provisional, con fundamento en el segundo párrafo del artículo 108 del CFF), además no debemos confundir la omisión reiterada del pago de contribuciones (delito continuado) con un delito plurisubsistente, tal y como se establece en el artículo 99 del CFF.

Artículo 99. ...

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal incluso de diversa gravedad.

Resulta trascendente el momento en que la autoridad fiscal descubre la omisión total o parcial de contribuciones en uso de facultades legales, pues de ello deriva el descubrimiento del delito fiscal y no el momento del perfeccionamiento de la conducta típica, cuestiones totalmente diversas.

4.1.9. UNISUBJETIVIDAD Y PLURISUBJETIVIDAD.

Este casillero se refiere a la participación de una o varias personas en la comisión de ilícito de defraudación fiscal.

²⁴ CASTELLANOS TENA, Fernando, LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL, Op. Cit., pág. 142.

En el caso de la defraudación fiscal únicamente lleva a cabo esa conducta, para el caso de las personas morales, el representante legal, ya que es el encargado de acuerdo con la ley fiscal, el acta constitutiva y los estatutos de la sociedad de llevar a cabo todo lo relacionado con las obligaciones de la empresa y conforme al artículo 26 del CFF, en ese sentido guarda una responsabilidad solidaria con relación al pago de las contribuciones de la persona moral.

Lo anterior no es obstáculo para poder pensar en posibles cómplices y encubridores de tal conducta ilícita, normalmente relacionados con el consejo de administración, los accionistas, gerentes, asesores fiscales y financieros, contadores, entre otros.

4.1.10. FORMA DE PERSECUCIÓN.

El artículo 92 del CFF en su fracción I, prevé que el delito de defraudación fiscal será perseguido por la SHCP a través de una querrela formal.

Esta facultad discrecional empleada por la SHCP para llevar la *notitia criminis* ante el agente del MPF, se traduce en la decisión de ejercitar una acción penal en contra del probable responsable de la comisión del delito de defraudación fiscal, sin embargo, aduzco que tal facultad es del todo contraria al principio de reserva de ley en materia penal y de tipicidad, ya que el Congreso de la Unión tiene el deber de conformidad con el artículo 73, fracción XXI de determinar certeramente los elementos de los tipos penales y no dejar al arbitrio de la APF en qué momento se comete un ilícito penal, esto es, de dejar en manos de la autoridad ejecutiva la facultad de restringir caprichosamente la libertad de algunos gobernados y dejar impunes a otros.

Además, interpretando el contenido del segundo párrafo de la fracción VIII del artículo 42 con relación a la fracción I del artículo 92 ambos del CFF, se afirma que para el caso de ejercitarse tal facultad (querrela formal) de manera independiente al procedimiento administrativo, es decir, si la SHCP decide querrellarse sin iniciar procedimiento fiscal alguno, afirmo que tal pretensión deberá ser notificada al contribuyente, pues tal atribución corresponde a una facultad reglada y no discrecional.

Lo anterior parece ser que contraviene la voluntad del legislador relativa a la independencia de los procesos, pues no se concede de forma total la separación de estos, ya que cuando se hace uso de la facultad prevista en la primera fracción del artículo 92 del CFF sin iniciar facultades de comprobación tal potestad deberá apegarse a la ley (artículo 42 fracción VIII y su segundo párrafo del CFF) y notificarse debidamente con las todas las exigencias legales contenidas en los diversos 134 y 137 del CFF al probable responsable de la supuesta comisión del delito de defraudación fiscal.

Tales preceptos por su gran interés se citan a continuación:

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Artículo 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Puede que lo anterior se explique en el entendido de que al reunirse tres calidades jurídicas en el Estado como son la de querellante (SHCP), el órgano acusador (MPF) y de juzgador penal, éste tiene que ofrecer un mínimo de certeza en sus actuaciones con relación al contribuyente, de otra manera, el Estado por su propia mano se estaría haciendo justicia, esa es la única explicación válida para notificarle al contribuyente acerca de las actuaciones con las que se cuenta y de las verdaderas intenciones sancionatorias en materia penal acerca del inicio de un proceso penal en su contra (únicamente en caso de ejercitar autónomamente el proceso penal).

Además tal precepto (42 del CFF) contradice en mucho al texto de la CPEUM pues en primer término la SHCP no puede comprobar delitos fiscales, tal facultad recae constitucionalmente en el MPF y para efectos de declarar una responsabilidad en materia penal corresponde al Juez Penal Federal a través de una sentencia penal, por otra parte, la aplicación analógica y extensiva que hizo el legislador al otorgarle a las pruebas aportadas por la SHCP el carácter de actas de policía judicial contraviene el 14 de la CPEUM, pues se está aplicando una ley estricta de manera analógica y extensiva en materia probatoria, sin respetar el contenido de los artículos 51 y 52 del CPF, anticipando los efectos y el contenido de una sentencia contraria a los intereses del contribuyente.

Ahora bien, Barragán Salvatierra explica la naturaleza jurídica de la querrela en el derecho penal mexicano como un derecho potestativo de los particulares no del Estado, es decir, de personas en igualdad procesal, y no como hemos venido explicando de un solo ente como lo es el Estado en el cual recaen tres calidades como son la víctima, el MPF y el juez penal:

*“Si bien es cierto que la querrela fragmenta la actividad del Ministerio Público y que es contraria al artículo 21 constitucional, en el sentido de que es facultad exclusiva de esta autoridad la persecución de los delitos, lo que no es exacto, ya que como es un derecho potestativo de la víctima de un delito poner en conocimiento un probable hecho delictuoso, al no hacerlo, la citada autoridad aunque esté presente en la comisión del mismo está impedida de actuar, hasta que formalmente no se haga de su conocimiento; debe existir la querrela ya que con ello ayuda a la despenalización en parte de delitos no graves, con esto ayudaría también a que se aligere el sistema penal, que se dé la libertad provisional y se garantice la reparación del daño de la víctima y descargue el exceso de población en las cárceles o reclusorios”.*²⁵

Es destacable lo que menciona el autor en cita acerca de la despenalización de los delitos no graves a través del uso de la potestad de la querrela, de ahí que yo considere que el delito de defraudación fiscal comparte el mismo elemento de antijuridicidad y reprochabilidad que la infracción fiscal, en ese sentido, su calificación delictiva es inmerecida al ser la querrela un medio para la despenalización de delitos no graves.

Por otra parte, estoy de acuerdo en que se trata de una potestad facultativa, pero para el caso de emplearla la SHCP, esta facultad se encuentra reglada en la fracción VIII del artículo 42 del CFF, sin embargo, ello no resuelve la controversia relativa a que no existen criterios legales diferenciadores entre la infracción administrativa y el tipo penal de defraudación fiscal, tal situación es aprovechada por la autoridad fiscal para decidir de manera discriminatoria quién es delincuente fiscal y quién simple infractor.

Ahora bien, la querrela interpuesta por la SHCP ante el representante social debe contener los requisitos previstos por el CFPP (arts. 118 y 119), por escrito, describiendo los hechos supuestamente delictivos en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición, aunado a ello y de conformidad con el artículo 92 en su cuarto párrafo del CFF, esta deberá contener la cuantificación del daño o el perjuicio, la cual surtirá efectos solamente en el proceso penal.

²⁵ BARRAGÁN SALVATIERRA, Carlos, DERECHO PROCESAL PENAL, Segunda edición, McGraw-Hill Interamericana, México, 2005, pág. 342.

Ahondando más en esta cuantificación del daño o el perjuicio, se aduce su necesidad en el entendido de que al no existir algún perjuicio o daño por el cual se querelle el fisco federal (antijuridicidad material) será innecesaria su persecución por la vía penal; de nuevo interviene el presupuesto del agotamiento de las instancias administrativas para la determinación de la existencia de un crédito fiscal determinado en cantidad líquida y exigible, *a contrario sensu*, la exigencia de cualquier cantidad impuesta de manera arbitraria por la autoridad querellante sería contraria a las garantías de seguridad jurídica y legalidad.

4.1.11. COMPETENCIA PARA CONOCER DEL ILÍCITO.

El ente facultado para presentar la querrela por la comisión del ilícito de defraudación fiscal es el Procurador Fiscal de la Federación a través del Subprocurador Fiscal Federal de Investigaciones, lo anterior con fundamento en el artículo 81, fracción I del RSHCP.

Contrariamente a lo anterior, el SAT se encuentra impedido para querellarse ante el conocimiento del ilícito penal de defraudación tributaria, ello de conformidad con la LSAT y el RISAT.

Ahora bien, la Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros es el ente de la PGR, encargado de recibir las querellas interpuestas con motivo de la posible comisión del delito de defraudación fiscal.

De todo lo anterior se desprende que la clasificación hecha hasta aquí también puede serle aplicada a la infracción fiscal contenida en el artículo 76 del CFF, ello supone que tanto el delito como la infracción administrativa comparten elementos idénticos de antijuridicidad formal y material, esto provoca *a posteriori* sin lugar a dudas la posible acumulación de sanciones respecto a una misma persona.

No debe pasar desapercibida nuestra intención referente buscar la racionalización del poder punitivo fiscal del Estado, esto supone la desaparición de la llamada independencia de procesos contenida en los artículo 70 y 92 del CFF, pues como ya se advirtió con antelación se busca con el presente trabajo que el contribuyente tenga una responsabilidad más justa y proporcional frente al Estado de conformidad con la conducta desplegada y el bien jurídico dañado, esto con fundamento en el artículo 22 de la CPEUM.

4.2. EL ESTUDIO DOGMÁTICO JURÍDICO PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

4.2.1. LA CONDUCTA Y SU AUSENCIA.

El delito de defraudación fiscal puede cometerse solamente mediante el uso de engaños o el aprovechamiento del error en que se encuentra el fisco federal.

El engaño se refiere a una conducta voluntaria del sujeto activo del delito que obra mediante actos falaces que hacen al fisco federal tener una equívoca concepción de la realidad, dicho engaño supera al error en la configuración del delito de fraude, ya que son maniobras artificiosas demasiado técnicas que en ocasiones el fisco federal pasa por desapercibidas o por apegadas a la ley fiscal.

“Ahondando en el concepto amplio de engaño, este ocurre con cualquier actividad del ser humano en donde está presente la falta de verdad o donde está presente la mentira. Comete engaño no sólo quien a sabiendas le altera la verdad a alguien, sino el que en sus obras, escritos y manifestaciones plasma falsedades.”²⁶

El concepto de aprovechamiento del error tiene que ver con la conducta omisiva del sujeto activo al momento de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, y su conducta abstencionista provoca un resultado material que se debe entender como el daño, perjuicio o beneficio indebido.

El aprovechamiento del error consiste en que el sujeto activo no interviene de ninguna manera en la falsa concepción de la realidad que tiene el fisco federal respecto a su *status* jurídico, sino que *per se* el sujeto pasivo se encuentra en un estado de error, la ilicitud radica en que el contribuyente hace entrar a su esfera jurídica patrimonial algo que por derecho no le pertenece.

²⁶ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto, TEORÍA Y PRÁCTICA DE LOS DELITOS FISCALES, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2005, pág. 141.

“Estos supuestos ocurren principalmente en los casos en que se obtiene de Hacienda la devolución de una contribución pagada en exceso, como sucede en el caso del pago del IVA o de cualquier impuesto devuelto equivocadamente por la SHCP, y el sujeto no hace nada para sacarla del error en que se encuentra ésta, obteniendo así un beneficio o lucro indebido, o causando un perjuicio al Fisco Federal.”²⁷

Respecto al elemento negativo referente a la ausencia de conducta la mayoría de los autores se pronuncia en el sentido de negar que pueda presentarse algún supuesto de *vis mayor*, *vis absoluta*, el sueño, el sonambulismo, el hipnotismo y los actos reflejos.

Empero, el artículo 73 del CFF presupone algunas excluyentes de responsabilidad objetiva en la comisión de infracciones fiscales como son la fuerza mayor y el caso fortuito, y por tanto, dichas excluyentes deben ser totalmente aplicables al delito de defraudación fiscal, quedando fuera todos los demás casos de ausencia de conducta como son el sueño, el sonambulismo, los actos reflejos y el hipnotismo.

Para corroborar lo anterior, pongamos el caso de aquellas empresas o personas físicas que son afectadas por las fuerzas de la naturaleza, como por ejemplo: huracanes, sismos, plagas, epidemias, volcanes, y también de aquellos causantes que sufren merma en su capacidad económica y contributiva derivado de algún suceso ajeno a sus conductas: robo, secuestro, extravío de bienes, devaluaciones de moneda, recesiones económicas, entre otros, lo que trae aparejado necesariamente como consecuencia el hecho de ser aceptables estos dos casos de ausencia de conducta (fuerza mayor y caso fortuito) para liberar de responsabilidad penal al contribuyente de la probable comisión del ilícito de defraudación fiscal.

Por tanto, la fuerza mayor y el caso fortuito deben considerarse como presupuesto en el elemento negativo del delito relativo a la ausencia de conducta aplicable al delito de defraudación fiscal.

²⁷ MICHEL HIGUERA, Ambrosio, DEFRAUDACIÓN FISCAL, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2008, pág. 35.

4.2.2. LA TIPICIDAD Y LA ATIPICIDAD.

Este elemento positivo de la teoría del delito tiene que ver con la correspondencia exacta entre la hipótesis delictiva y la actualización de *facto* de la conducta descrita por el tipo penal.

En palabras del autor González Quintanilla la tipicidad es definida como:

“...la realización del actuar humano en los términos fijados por el legislador, ...”²⁸

Tal descripción legislativa contiene el tipo penal de defraudación fiscal, en el cual se describe la conducta prohibida referente a la omisión total o parcial de contribuciones mediante el uso de engaños o al aprovechamiento del error del fisco y la correspondiente obtención de un beneficio indebido.

El tipo penal en México únicamente prevé para efectos de la integración de la averiguación previa como elementos a los objetivos y a los normativos, esto con fundamento en el artículo 168 del CFPP:

De ninguna manera se niega la existencia de elementos subjetivos diversos del dolo contenidos en el tipo penal, sin embargo, dichos elementos serán analizados hasta después de que se haya dictado auto de formal prisión, pues tales elementos pueden excluir la responsabilidad penal del inculcado, lo anterior con fundamento en los numerales 134 del CFPP y 15, fracción II del CPF.

Hechas las anteriores aclaraciones se expone a continuación lo que se debe entender por elementos objetivos y normativos del tipo penal de defraudación fiscal.

²⁸ GONZÁLEZ QUINTANILLA, José Arturo, DERECHO PENAL MEXICANO, PARTE GENERAL Y PARTE ESPECIAL, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, pág. 277.

Los elementos objetivos del tipo penal de defraudación fiscal son aquellos referidos al sujeto activo, al sujeto pasivo, la conducta, el resultado, el nexo causal, las circunstancias de tiempo lugar, modo u ocasión y las circunstancias objetivas de agravación o atenuación, es decir, todo aquello perceptible o apreciable por los sentidos físicos.

Por otra parte, los elementos normativos son aquellos que exigen y requieren para su entendimiento de valoraciones jurídicas o culturales, y para el caso en concreto se refiere a los conceptos de contribuciones, engaño, aprovechamiento del error y la obtención de un beneficio indebido.

El sujeto activo del delito está representado por la persona física que llevó a cabo la conducta tachada de ilícita, es decir, aquella que engañó o aprovechó el error del fisco federal y con ello omitió el pago total o parcial de contribuciones.

El sujeto pasivo del delito es la SHCP, ya que en su esfera jurídica recae la conducta ilícita. Asimismo la hacienda pública tiene la calidad de víctima para efectos de la reparación del daño, pues es el sujeto que resiente directamente el daño o la lesión.

Las conductas referentes al engaño y al aprovechamiento del error, son conceptos que ya fueron analizados con antelación y pido amablemente al lector que se remita al estudio del capítulo 4.2.1.

El elemento objetivo denominado resultado se explica al demostrar que el delito de defraudación fiscal tiene como consecuencia un resultado instantáneo en cuanto a su consumación, y además es un tipo de resultado material en cuanto al daño o perjuicio provocado al fisco federal.

El nexo causal se comprueba principalmente en el momento de demostrar si el engaño o el aprovechamiento del error, sirvieron o fueron la principal fuente de la omisión total o parcial de contribuciones o del beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

En cuanto a las circunstancias de tiempo, lugar, modo o ocasión, encontramos que *per se* el tipo básico de defraudación fiscal no cuenta con ninguna de estas circunstancias complementarias, sin embargo, el mecanismo de autodeterminación previsto en el artículo 6º del CFF permite hablar de plazos (lapsos temporales) de pagos provisionales o del ejercicio.

Las circunstancias agravantes las encontramos en el mismo artículo 108 del CFF, y son aplicables no sólo para el delito básico sino también para los delitos equiparables.

Dentro de los elementos normativos encontramos a las contribuciones estas encuentran su definición legal en el artículo 2 del CFF.

En cambio, el engaño, el aprovechamiento del error y el beneficio indebido como elementos normativos deben ser buscados y descifrados mediante doctrina, la jurisprudencia, en diccionarios, enciclopedias jurídicas, y no en la ley, pues dentro de la ley no se prevé lo que se entiende por engaño ni tampoco por aprovechamiento del error y mucho menos por beneficio indebido.

La atipicidad como elemento negativo del delito se da de pleno derecho cuando falta alguno de los elementos objetivos, normativos y subjetivos en la comisión del ilícito fiscal, ya que la concurrencia de todos ellos es lo que nos lleva a suponer la existencia de la conducta fiscal tachada de ilícita en el ámbito penal.

4.2.3. LA ANTIJURIDICIDAD Y LAS CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN.

El orden jurídico sirve como instrumento para la cohesión y convivencia pacífica de la sociedad, este tenderá a ofrecerles a los gobernados la suficiente certeza jurídica sobre la cobertura y protección de sus derechos y bienes. De esa manera quien guíe su conducta por senderos contrarios a la voluntad general, es decir, a la ley, estará actuando contrariamente a lo establecido por el sistema jurídico.

Podemos definir a la antijuridicidad como todo aquello desapegado a derecho, es decir, a las normas jurídicas, que tiende a contravenir postulados, valores y fines del sistema jurídico y de la sociedad en la nación.

El autor Orellana Wiarco señala que en el delito de defraudación fiscal el carácter antijurídico aparece en forma expresa en su descripción típica, al mencionar que el sujeto activo debe “obtener un beneficio indebido”.²⁹

La antijuridicidad, para efectos de nuestro estudio en la materia penal, vulnera la protección de bienes jurídicos que el Congreso de la Unión tutela mediante su facultad establecida en el artículo 73, fracción XXI de la CPEUM.

De esta manera, la antijuridicidad se ve reflejada en la transgresión por parte de los gobernados de normas prohibitivas o aquellas que les exigen cierto deber o forma de comportamiento, asimismo la simple existencia de normas jurídicas transmiten *per se* cierto nivel de juridicidad al gobernado pues emanan del órgano del Estado investido legalmente para ello, mediante un proceso creado para que sus imperativos surtan efectos generales.

²⁹ Cfr. ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, ENSAYO DOGMÁTICO JURÍDICO PENAL, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 151.

Es importante destacar que tanto la infracción fiscal (primer párrafo del artículo 76 del CFF) como el delito de defraudación fiscal comparten este elemento de ilegalidad, pues en ambos se viola el mismo deber relativo a contribuir para el gasto público, mediante la omisión total o parcial del pago de contribuciones o a través del aprovechamiento del error de la SHCP.

Respecto de las causas de justificación como es la legítima defensa, el estado de necesidad, el cumplimiento de un deber, el ejercicio de un derecho y el consentimiento titular del bien jurídico afectado, son del todo inoperantes para el tipo penal de defraudación fiscal.

4.2.4. LA IMPUTABILIDAD Y LA INIMPUTABILIDAD.

En materia de responsabilidad penal ser imputable significa ser apto y consciente para la realización de conductas contrarias a la exigidas por la ley penal creada por el Estado, y asimismo de recibir una sanción privativa de libertad bajo el auspicio del sistema penitenciario mexicano en el ámbito penal, también será presupuesto de otro elemento positivo de la teoría del delito como lo es la culpabilidad.

“Para que el individuo conozca la ilicitud de su acto y quiera realizarlo, debe tener capacidad de entender y de querer, de determinarse en función de aquello que conoce; luego la aptitud (intelectual y volitiva) constituye el presupuesto necesario de la culpabilidad”³⁰

En México la capacidad para ser sujeto de una responsabilidad penal viene precedida por una edad mínima de 18 años y además de contar con perfecta salud mental que le permita a la persona funcionar dentro de la sociedad normalmente; ya que al ser cumplidas estas exigencias por parte del sujeto activo del delito, este será sometido legalmente a un proceso penal previo y de ser encontrado culpable, deberá ser privado de la libertad, por ser merecedor de una sanción penal de este tipo.

³⁰ CASTELLANOS TENA, Fernando, LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL, Op. Cit. pág. 217.

No es óbice mencionar que en ocasiones el sujeto activo del delito se coloca por propia voluntad en estado inconveniente en el cual reduce su capacidad intelectual a propósito para delinquir, sin embargo, esto no elimina su responsabilidad penal, pues como actúo disfrazando su intención primaria en nada se le permite abstraerse de dicha responsabilidad penal.

*“La imputabilidad debe existir en el momento del hecho, pero en ocasiones el sujeto, antes de actuar, voluntaria o culposamente se coloca en situación inimputable y en esas condiciones produce el delito. A estas acciones se les llama libera in causa (libres en su causa pero determinadas en cuanto a su efecto). Tal es el caso de quien decide cometer homicidio y para darse ánimo bebe con exceso y ejecuta el delito en estado de ebriedad. Aquí sin duda alguna existe la imputabilidad; entre el acto voluntario (decisión de delinquir) y su resultado, hay un enlace causal”.*³¹

Es decir, inclusive en las llamadas acciones libres en su causa se presenta la imputabilidad reprochable al sujeto activo, pues en tales acciones el sujeto activo pretende ocultar la motivación inicial de delinquir bajo el espectro de sustancias nocivas que consumió *motu proprio* bajo su libre albedrío.

La inimputabilidad se presenta cuando naturalmente no se cumple con las condiciones de edad ni de capacidad mental por el sujeto activo del delito, en ese sentido al menor o incapaz será acreedor a medidas disciplinarias o de seguridad y no a una pena corporal.

4.2.5. LA CULPABILIDAD E INCULPABILIDAD.

El elemento culpabilidad se refiere a la calificación jurídica de reprochabilidad que hace el juzgador penal de la conducta antijurídica desplegada por el sujeto activo de la para determinar la comisión o no del delito de defraudación fiscal.

*“... al autor de dicha conducta delictiva, le debe sobrevenir un reproche de culpabilidad por su acto, que le formula el Estado, en cuanto estructura jurídico política definida y aceptada voluntariamente por la sociedad y que se manifiesta por vía del juicio de culpabilidad que dicta el juez...”*³²

³¹ Ibidem, pág. 221.

³² MALO CAMACHO, Gustavo, DERECHO PENAL MEXICANO, Op. Cit., pág. 522.

Sin lugar a dudas, el elemento clave en el cual diversos doctrinarios nacionales pretenden hacer la distinción entre la infracción administrativa y el delito de defraudación fiscal es el referente al *dolo* inmerso en el elemento positivo de la culpabilidad.

Las formas de culpabilidad se desglosan en dos a su vez, el *dolo* y la culpa, la primera de ella lleva la intención plena de cometer el ilícito, por su parte la culpa (negligencia) en la comisión del ilícito de defraudación fiscal es nula pues la misma ley penal impide la comisión delictiva de este tipo de delito (en aplicación del artículo 60 del CPF).

Los elementos que conforman el *dolo* son el intelectual y el volitivo. El primero refiere el conocimiento de los elementos del tipo, el segundo se refiere a la aceptación de las consecuencias derivadas del actuar ilícito.

De esta forma, todos los delitos fiscales, con especial referencia la defraudación fiscal, aceptan únicamente la forma de comisión dolosa, y en atención a ello, de presentarse la negligencia en la comisión del ilícito sometido a estudio, este podrá ser sancionado únicamente hasta los límites de una infracción administrativa.

La intención del sujeto activo de engañar al fisco o de aprovechar el error de la SHCP es casi imposible determinar por el juez penal si no existen pruebas materiales, las cuales deberán estar apegadas a derecho como son las documentales públicas emanadas del procedimiento o proceso administrativo; lo importante de todo esto radica en la posibilidad de que el juez penal otorgue legalidad, pleno valor, idoneidad y suficiencia a las documentales públicas emanadas del ámbito administrativo (artículo 42, fracción VIII del CFF), que no contravengan alguno de los postulados del CFF (v.gr., artículo 38) y de la CPEUM (por ejemplo artículos 14 y 16), pues de no ser así el juez de la causa estaría presuponiendo el elemento *dolo* del sujeto activo en donde no existe.

La ausencia del *dolo* también puede presentarse ante el llamado error de tipo que anula el elemento intelectual o el error de prohibición que recae en la falta elemento volitivo antijurídico, lo anterior se afirma con fundamento en la fracción VIII del artículo 15 del CPF.

Contrariamente a ello el autor Arturo Millan González desconoce tales excluyentes de responsabilidad penal, pues enfatiza lo siguiente:

“No existe justificación del incumplimiento de las obligaciones fiscales, por personas que argumenten su escasa cultura, el desconocimiento de las leyes fiscales, o su dificultad para comprender su contenido.

Pues es bien conocido el principio que dice:

“La ignorancia de las leyes, no justifica su incumplimiento.”³³

Sin embargo, considero aberrante lo que el autor en cita opina, ya que tal principio está inserto en el CCF en el artículo 21, es decir, en un ordenamiento de carácter civil (derecho privado), en donde las relaciones jurídicas normalmente se dan entre particulares y en casos de excepción entre particulares y el Estado, sin embargo, las aludidas excluyentes previstas en la fracción VIII del artículo 15 del CPF pertenecen a una rama de derecho público y no de derecho privado, es decir, que las relaciones se dan entre el Estado y el particular, además en materia penal están en juego bienes jurídicos de mayor valía como la libertad del sujeto activo del delito y no solamente de bienes o derechos civiles.

Sucede en la realidad que los sujetos altamente preparados están detrás de la preparación, elaboración y comisión de la mayoría de los delitos fiscales, y solamente como fachada los primeros disponen de personas escasamente letradas que son engañadas al firmar poderes, actas constitutivas, y hasta documentos en blanco sin saber *a posteriori* el verdadero alcance de tales actos jurídicos, a esto podemos agregar la existencia de una cantidad elevada de

³³ MILLAN GONZÁLEZ, Arturo, LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS PENALES, Editorial PAC, S.A. de C.V., México, 1990, pág. 13.

analfabetismo y falta de instrucción en nuestro país, tales condiciones pueden ser detonador para la utilización de esta clase de gente en la comisión delictiva que desconocen la complejidad técnica y el alcance de ley fiscal, y aún de que pueden ser empleadas por ese desconocimiento en la concreción material de este tipo de ilícitos sin saberlo, y sin embargo, por la falta de comprensión de la ley penal por parte de sus defensores (artículo 15, fracción VIII del CPF) se encuentran cumpliendo una pena de prisión sin merecerlo.

4.2.6. LA PUNIBILIDAD Y LAS EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Como se mencionó en el capítulo de las sanciones fiscales, a nuestro parecer la pena privativa de la libertad y la referente a la reparación del daño son castigos desproporcionales, pues de llegar a imponerse y cumplirse, romperían con el principio constitucional relativo a la proporcionalidad de las sanciones, previsto en el artículo 22 de la CPEUM.

Dicha proporcionalidad de las sanciones se debe ponderar con relación a la exigencia de las garantías de interés fiscal en el procedimiento administrativo, las multas, la actualización, los recargos, los gastos de ejecución, la reparación del daño dentro del proceso penal y la pena privativa de la libertad, ya que tales sanciones acumuladas devienen realmente en una situación fuera de la ley y la CPEUM, como confiscatorias, excesivas, desiguales, desproporcionales e inusitadas, además son violatorias de garantías individuales como son las de seguridad jurídica, libertad personal, económica y de la propiedad.

En ese sentido, el elemento punibilidad para el caso de la defraudación fiscal resulta excesivo de no tomarse en consideración las sanciones derivadas del ámbito administrativo, aunado a ello con la derogación del artículo 94 del CFF en el año 2006 (que impedía al juez penal pronunciarse respecto de la sanción pecuniaria), en la actualidad ya existe la posibilidad de que el órgano jurisdiccional (juez penal) imponga la llamada reparación del daño, establecida en el artículo 29

y 30 del CPF, con ello la política criminal tiende a ser más represiva debido a que la SHCP pretende cobrarse hasta por un monto doble de lo inicialmente adeudado en la correspondiente esfera administrativa, y amarrar de una u otra manera el resultado que no pudo conseguir en el ámbito administrativo.

Respecto de las excusas absolutorias, aspecto negativo de la punibilidad, son definidas como aquellas políticas tributarias por medio de las cuales el Estado decide no punir una conducta típica, antijurídica, imputable y culpable, esto se traduce en dejar impune al transgresor de la norma cumpliendo con los requisitos legales, lo anterior se traduce en que, para el caso de la defraudación fiscal si existe una excusa absoluta la cual se presenta cuando se lleva a cabo el pago espontáneo de las contribuciones omitidas y sus accesorios hasta antes de que la autoridad fiscal descubra dicha situación omisiva, conforme lo establecido por el artículo 73 del CFF.

*“En el delito de defraudación fiscal encontramos como excusa absoluta por mínima peligrosidad aquella que se denomina “por motivo de arrepentimiento”, descrita en el séptimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que dice: “no se formulará querrela si quien hubiera omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales”.*³⁴

Nuevamente con la cita anterior se corrobora que la finalidad del proceso penal fiscal es meramente recaudatoria de las contribuciones que no se lograron obtener en el ámbito jurídico de la APF, en ese sentido, la política criminal tributaria busca la represión antes que la prevención del delito de defraudación fiscal.

Además siendo realista, el sistema penitenciario en México amenaza a la libertad corporal del contribuyente por el mero hecho de no cumplir a tiempo con liquidar una deuda de carácter pecuniario, en contravención abierta con el artículo 17 de la CPEUM.

³⁴ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, ENSAYO DOGMÁTICO JURÍDICO PENAL, Op. Cit., pág. 187.

4.3. INSTITUCIONES SUI GENERIS DEL PROCESO FISCAL PENAL.

Sin lugar a dudas el proceso fiscal penal tiene instituciones propias que lo hacen diverso del proceso penal en materia federal. Lo cual deviene en hacer pensar a diversos doctrinarios en la existencia de un proceso penal federal distinto del general.

Esto se manifiesta en virtud de que el proceso fiscal penal regula algunas de las instituciones contenidas en el procedimiento fiscal administrativo:

a) El pago espontáneo de las contribuciones realizado antes de que la autoridad hacendaria realice cualquier acto de comprobación, articulado el imperativo 73 del CFF, (excusa absolutoria de punibilidad regulada en el artículo 108 del CFF).

b) El uso de facultades discrecionales, dichas facultades pueden llegar a ser causal de nulidad en el juicio contencioso administrativo federal, ello con fundamento en el artículo 51, fracción IV de la LFPCA, también es conocida dicha causal de nulidad como *desvío de poder*. En el proceso fiscal penal las facultades discrecionales intervienen en la concesión del sobreseimiento procesal y en la formulación e interposición de la querrela y la declaratoria de perjuicio.

c) La dependencia probatoria del proceso penal respecto del proceso administrativo, ya que dichas pruebas deben considerarse como legales, idóneas y eficaces por el juez penal y deberán cumplir con los requisitos legales establecidos en la ley fiscal, pues de lo contrario tienen que ser consideradas ilegales por contravenir las normas sustantivas fiscales, y no deben ser validas ni como meros indicios de acuerdo al artículo 42, fracción VIII del CFF.

d) Además los fines de la pena privativa de la libertad en materia penal fiscal son diversos de los estatuidos por el artículo 18 constitucional, referentes a la educación, capacitación, empleo, reintegración a la sociedad, salud, pues únicamente los fines perseguidos por el proceso fiscal penal son meramente recaudatorios.

Entre las instituciones propias que destacan en el presente análisis se señalaran las de sobreseimiento del proceso penal y la prescripción de la acción penal, sin soslayar la existencia de reglas propias para conceder la libertad provisional, de autoría y participación, de encubrimiento, de tentativa, de delito continuado, de sustitución y conmutación de penas.

4.3.1. EL SOBRESEIMIENTO DEL PROCESO FISCAL PENAL.

Esta figura adjetiva se encuentra regulada por el artículo 92 del CFF, consiste en que el proceso penal puede cesar a petición discrecional de la SHCP, cuando el procesado pague las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos, o bien que dichos créditos queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

En la práctica, la SHCP por políticas internas no concede el sobreseimiento de ningún proceso penal, esto a pesar de que se cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 92 del CFF.

A mi consideración, tal y como se encuentra regulada la figura del sobreseimiento del proceso penal en materia fiscal viola con el principio de igualdad procesal, debido a que los contribuyentes inculcados por la supuesta comisión del delito de defraudación fiscal ven restringida su garantía de audiencia y de debido proceso legal ya que únicamente se les concede ese beneficio hasta antes de que el MPF formule conclusiones acusatorias, es decir, hasta antes de que se dicte sentencia de primera instancia.

En contraste, el CPF el artículo 93 del CPF que regula el perdón del ofendido como causa de la extinción de la responsabilidad penal (idéntica naturaleza del sobreseimiento del proceso penal fiscal) tiene un alcance procesal más extenso, ya que puede ser otorgado hasta la segunda instancia antes de que el magistrado unitario de circuito dicte sentencia definitiva.

La solución a tal desigualdad procesal podría estar en manos del magistrado penal unitario de circuito al hacer extensibles las consecuencias legales previstas por el artículo 93 del CPF con relación al artículo 56 del CPF referente a la aplicación de oficio de la ley más favorable al justiciable, ya que el pago extemporáneo de contribuciones omitidas puede serle entregado directamente a la oficina de recaudación competente por concepto de las contribuciones adeudadas o en su caso entregársele a dicho órgano jurisdiccional para que se pronuncie respecto de la extinción o no de la responsabilidad penal del administrado, y en ese supuesto se tenga por satisfecho el interés fiscal, ya que *aquel que puede lo más también puede lo menos*; finalmente la autoridad encargada de determinar la responsabilidad o no del contribuyente es el juez penal y el magistrado unitario de circuito en materia penal, por encima de sus decisiones no deben de prevalecer el capricho y criterio personal de la SHCP ni del MPF.

4.3.2. LA PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS FISCALES.

La figura adjetiva de la prescripción de la acción penal en materia fiscal se encuentra regulada por el artículo 100 del CFF, está se refiere a la pérdida de las facultades persecutorias por parte del Estado (SHCP y del MPF), actualizándose tal beneficio en un período de tres y cinco años, dependiendo del conocimiento que se tenga respecto del delito y del delincuente

Esta figura ha sido controvertida entre juristas, contribuyentes, y jueces, debido a que no hay concordancia en cuanto a la aplicación de tal precepto, con motivo de ello se ha expedido una jurisprudencia (73/2006) totalmente contraria a la garantía de exacta aplicación de la ley penal, en la cual la SCJN decidió en contravención del principio de división de poderes fungir como un órgano legislativo.

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL. SI ANTES DE QUE TRANSCURRAN CINCO AÑOS DESDE SU COMISIÓN LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TIENE CONOCIMIENTO DEL ILÍCITO Y DE SU AUTOR, AQUÉLLA SE ACTUALIZARÁ EN UN PLAZO DE TRES AÑOS CONTADOS A PARTIR DE ESE MOMENTO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). La prescripción de la acción penal en el delito de defraudación fiscal perseguible por querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe regirse conforme al artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece dos reglas: la primera, que señala un plazo de tres años a partir de que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincente; y la segunda, que prevé un término de cinco años que se computará a partir de la fecha de la comisión del delito y que se actualiza cuando la dependencia ofendida ignora el hecho delictuoso y su autor. Ahora bien, de la interpretación armónica de dichos computos se advierte que si antes de que se cumplan los cinco años de la comisión del delito aludida Secretaría tiene conocimiento de éste y de su autor, la prescripción se computará conforme a la primer regla (tres años a partir de ese momento), sin que sea posible tomar en cuenta la fecha de comisión del delito, pues esta constituye un elemento de la segunda hipótesis. De manera que como ambos supuestos se excluyen entre sí, no pueden conjugarse, pues ello implicaría condicionar dentro de una disposición de aplicación estricta, un supuesto que el legislador no contempló: de ahí que basta que la autoridad hacendaria tenga conocimiento del delito y de su autor dentro del plazo de cinco años previsto la segunda regla, para que el fenómeno extintivo de la acción penal se rija conforme al plazo de tres años, aunque la fecha que resulte pudiera rebasar aquella en la que habría prescrito el delito conforme a la segunda hipótesis. Lo anterior es así, en virtud de que la definición clara de dichas reglas revela que en esta clase de delitos especiales, la intención del legislador consistió en que su prescripción fuera congruente con el término de caducidad en materia fiscal, sin que ello implique que el plazo de tres años pueda empezar a contarse en cualquier tiempo, sino que necesariamente tendrá que iniciar antes de que concluya el término de cinco años, pues si excede de éste ya habrá prescrito la acción penal.

Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, 1ª./J.73/2006, aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, enero de 2007, página 332.

Se concluye, que tal interpretación es extensiva respecto a la ampliación temporal del artículo 100 del CFF hasta un máximo de 8 años, dejando en total estado de indefensión jurídica a todos los contribuyentes, ya que la norma en cuestión es de carácter penal y su aplicación debe ser estricta conforme al artículo 14 de la CPEUM, por ende, su modificación únicamente puede ser mediante el proceso legislativo correspondiente.

Aunado a lo anterior, en materia federal el artículo 107 del CPF regula tal figura adjetiva de modo diverso en perjuicio del contribuyente, ya que establece plazos de 1 y 3 años para la prescripción de la acción penal en delitos perseguibles por querrela de parte, siendo menor tal exigencia temporal que los plazos establecidos por el artículo 100 del CFF, lo cual nuevamente incide el principio de igualdad constitucional y procesal, así como de aplicación de la ley más favorable en beneficio del justiciable de conformidad con el artículo 56 del CPF.

Otra de las grandes controversias versa respecto a la interrupción o no de la prescripción de la acción penal en materia fiscal, ya que de conformidad con el artículo 6 del CPF, la ley especial debe prevalecer sobre la general, y en ese sentido el CFF carece de reglas de interrupción de la prescripción de la acción penal.

Concomitantemente el artículo 100 del CFF al no prever nada respecto de la interrupción de plazos ha creado contradicción entre doctrinarios, autoridades hacendarias y juzgadoras entre adoptar la postura de aplicación de la ley general como lo es el CPF para resolver el problema y otros piensan que existe una gran laguna legal en el CFF.

En mi postura personal, considero que al regularse la prescripción de la acción penal conforme al CFF en su artículo 100 y al ser ésta una ley especial cuenta ya *per se* con plazos excesivos de 3 y 5 años para regular la prescripción de la acción penal los cuales son diversos de los periodos de 1 y 3 años que tutela el CPF en su imperativo 107 como ley general, por ende, ni jurídica ni racionalmente puedo pronunciarme por la interrupción de los plazos en la prescripción de la acción penal en materia fiscal, pues tal postura sería tanto como prolongar los plazos que prevé el CFF en su artículo 100 en el tiempo *ad infinitum* en contravención del principio de igualdad constitucional e igualdad procesal.

Atendiendo a las instituciones adjetivas del proceso penal fiscal sometidas a estudio llegamos a la conclusión de que tales figuras rompen el principio de igualdad procesal en perjuicio del contribuyente, ya que la gravedad de esta situación reside en el hecho de que se trata inequitativamente a los administrados, pues a estos no les es aplicable la ley general (CPF), más benéfica como el lector ha podido apreciar.

De ahí que sea innegable la existencia de instituciones procesales diversas y propias que se aplican en el proceso penal fiscal al contribuyente, las cuales difieren de las existentes en el CPF y el CFPP, de ahí que empiece a darse de manera paralela al proceso federal general un proceso penal especial para aquellos sujetos activos vinculados con los delitos fiscales.

Inclusive tal situación podría estar en los linderos de considerarse violatoria del artículo 13 de la CPEUM, precepto que en estricta lógica prohíbe el ser juzgado por leyes privativas, esto en consideración de que la ley procesal penal es más severa en tratándose de contribuyentes que incumplen con una obligación de pago que merece únicamente la imposición de sanciones económicas.

PROPUESTA.

Mi aportación va encaminada a crear una institución constitucional y legal relacionada con la facultad jurisdiccional de atracción de potestades sancionatorias, la cual en esencia se basa en otorgar al juez penal federal una jurisdicción plena en materia sancionatoria fiscal.

En otras palabras, se busca brindar al administrado un justo equilibrio entre las facultades sancionatorias de la APF y las actuales facultades punitivas con que cuenta el juez penal federal, y con base en ello imponer en su conjunto una sanción fiscal equitativa que respete los principios estudiados de indivisibilidad, proporcionalidad y unidad del llamado *ius puniendi* en materia fiscal.

La atracción de la jurisdicción administrativa al ámbito penal trae consigo varias implicaciones novedosas:

- a) La APF al remitir un asunto al juez penal se desahogaría de cargas de trabajo relacionadas con la imposición de sanciones económicas.
- b) El juez penal deberá tener una preparación amplia en la materia jurídica administrativa, fiscal, aspectos sustantivos y materiales; y no solamente como ocurre en la realidad, que cuente con conocimientos relativos a la materia penal.
- c) El juez penal al absorber las sanciones administrativas impondrá en su conjunto un castigo proporcional al bien jurídico dañado, ciñéndose así a los preceptos, principios y prohibiciones tuteladas por la CPEUM.
- d) Este modelo procesal sin lugar a dudas evitaría la contradicción entre sentencias administrativas y penales.

- e) La figura de la independencia de los procesos contemplada en el artículo 92 del CFF quedaría obsoleta.
- f) La apreciación y eficacia probatoria única obligaría a la autoridad hacendaria a actuar desde el inicio de sus facultades de fiscalización apegada totalmente a derecho para no ver afectados sus intereses.
- g) El tiempo procesal se reduciría en lo esencial, y no se estaría a la espera de la emisión de una sentencia administrativa y otra penal.
- h) Igualmente la absorción de mecanismos de defensa en apelación de la sentencia del juez penal se verían beneficiados en lo correspondiente a tiempos y argumentos jurídicos.

Esta propuesta surge ante la ineficacia de la política fiscal criminal en nuestro país, ya que para que el sistema fiscal y el patrimonio del fisco sean considerados como verdaderos bienes jurídicos merecedores de una tutela tan represiva como la penal, el Estado en su conjunto deberá dar cumplimiento total no sólo a sus proyectos presupuestales anuales, planes y programas de desarrollo, sino que debe tender a satisfacer mayores necesidades sociales con menos recursos fiscales, solamente así la sociedad tendrá mayor credibilidad en sus gobernantes.

Aunado a ello, el Estado deberá otorgar mayor transparencia en la totalidad de las finanzas públicas y no aumentar su gasto corriente de manera exorbitante, mediante contrataciones burocráticas innecesarias, mayores emolumentos, bonos, prestaciones sociales, haberes de retiro, entre otros.

CONCLUSIONES.

1.- No existe diferencia sustancial u ontológica entre la infracción administrativa y el delito de defraudación fiscal, esto en atención al bien jurídicamente tutelado (fisco federal) y al resultado de la conducta ilícita: la omisión total o parcial de contribuciones.

2.- La teoría legislativa no colma la gran inseguridad legal que tiene el contribuyente respecto a la existencia de la figura delictiva de la defraudación fiscal, pues está se encuentra guiada por consideraciones de política tributaria y no revestida de prescripciones derivadas de la CPEUM.

3.- La infracción fiscal contenida en el artículo 76 del CFF comprobada debidamente por la autoridad fiscal deberá ser considerada como presupuesto legal y fáctico para realizar una imputación de responsabilidad en materia penal por la comisión del delito de defraudación fiscal.

4.- En México el derecho sancionador en materia fiscal excede los límites constitucionales, por ende, la ley fiscal (artículo 70 y 92 del CFF) va más allá del bien jurídico protegido por la norma fiscal, siendo desproporcional la sanción fiscal al perjuicio provocado al fisco federal.

5.- Son sanciones fiscales racionales, las relativas a la disminución legal del patrimonio del contribuyente como son la actualización del monto del crédito histórico, los recargos, las multas y los gastos de ejecución.

6.- La sanción de la pena privativa de la libertad como consecuencia de la comisión del delito de defraudación fiscal es totalmente desproporcional al bien jurídico dañado, relativo al patrimonio fiscal.

7.- Asimismo, la mera posibilidad jurídica que establece el artículo 70 del CFF respecto de la imposición de múltiples sanciones resulta contrario a los principios constitucionales de *non bis in idem*, *ultima ratio*, proporcionalidad de las sanciones, penas inusitadas y trascendentales.

8.- La independencia de procesos prevista en el artículo 92 del CFF trae consigo aparejada la dependencia probatoria, normalmente tal situación incide en la ineficacia probatoria respecto de las actuaciones y diligencias administrativas de la autoridad fiscal al ser valoradas por el juez penal como ilegales, no idóneas y meramente indiciarias de conformidad con la fracción VIII del artículo 42 del CFF.

9.- No existe legalmente contemplado en el CFF el concepto de responsabilidad penal en materia fiscal, solamente se hace alusión al término en el artículo 70 del mismo ordenamiento.

10.- De las interpretaciones jurisprudenciales de la SCJN debemos entender al derecho administrativo sancionador como una parte del *ius puniendi* del Estado, por ende, las autoridades fiscales y las judiciales en materia penal deben de imponer sanciones proporcionales al daño causado al patrimonio del Estado.

11.- El *ius puniendi* del Estado tiene límites comprendidos en la CPEUM, y cualquier mandamiento secundario que contravenga sus mandatos será contrario a la misma y no debe prevalecer ni él ni sus efectos legales.

12.- El proceso penal en materia fiscal persigue los mismos fines que las instancias administrativas fiscales, es decir, tiene un objetivo totalmente recaudatorio, lo anterior con fundamento en instituciones procesales como son el sobreseimiento, el pago espontáneo, la libertad provisional, y con la derogación del artículo 94 del CFF, el pago del daño ocasionado al fisco federal fundamentado en los artículos 29 y 30 del CPF.

BIBLIOGRAFÍA.

Acosta Romero, Miguel, TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, PRIMER CURSO, Décimo séptima edición actualizada, Editorial Porrúa, México, 2004.

Arrija Vizcaíno, Adolfo, DERECHO FISCAL, Décima octava edición, Editorial Themis, México, 2004.

Barragán Salvatierra, Carlos, DERECHO PROCESAL PENAL, Segunda edición, McGraw-Hill Interamericana, México, 2005.

Carrasco Iriarte, Hugo, DERECHO FISCAL I, Quinta edición, Editores Iure, México, 2006.

Castellanos Tena, Fernando, LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL, Edición cuadragésima quinta, Editorial Porrúa, México, 2004.

Cienfuegos Salgado, David, MATEMÁTICAS APLICADAS AL DERECHO, Editorial Porrúa, México, 2004.

Díaz-Aranda, Enrique, DERECHO PENAL, PARTE GENERAL, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

García Domínguez, Miguel Ángel, DERECHO FISCAL-PENAL, Editorial Porrúa, México, 1994.

Goldstein, Mabel, DICCIONARIO JURÍDICO CONSULTOR MAGNO, Cadiex Internacional, S.A., Colombia, 2008.

Góngora Pimentel, Genaro David, LA LUCHA POR EL AMPARO FISCAL, Editorial Porrúa, México, 2007.

González-Salas Campos, Raúl, LOS DELITOS FISCALES, Perezniето Editores, México, 1995.

González Quintanilla, José Arturo, DERECHO PENAL MEXICANO, PARTE GENERAL Y PARTE ESPECIAL, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

Kaye, Dionisio J. y Kaye Trueba, Christian, NUEVO DERECHO PROCESAL FISCAL Y ADMINISTRATIVO, Segunda edición, Editorial Themis, México, 2006.

Malo Camacho, Gustavo, DERECHO PENAL MEXICANO, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

Martínez Morales, Rafael I., DERECHO ADMINISTRATIVO 3ER. Y 4º CURSOS, Cuarta edición, Oxford University Press, México, 2005.

Michel Higuera, Ambrosio, DEFRAUDACIÓN FISCAL, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2008

Millan González, Arturo, LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS PENALES, Editorial PAC, S.A. de C.V., México, 1990.

Orellana Wiarco, Octavio Alberto, EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL, ENSAYO DOGMÁTICO JURÍDICO PENAL, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

Ovalle Favela, José, TEORÍA GENERAL DEL PROCESO, Sexta edición, Oxford University Press, México, 2005.

Radovic Schoepen, Angela, SISTEMA SANCIONATORIO TRIBUTARIO, INFRACCIONES Y DELITOS, Editorial Jurídica de Chile, Chile, 1994.

Rodríguez Lobato, Raúl, DERECHO FISCAL, Segunda edición, Editorial Harla, México, 1986.

Samuelson Paul A. y Nordhaus William D., ECONOMÍA, Decimaséptima edición, McGraww-Hill, España, 2002.

Torres López, Mario Alberto, TEORÍA Y PRÁCTICA DE LOS DELITOS FISCALES, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2005.

HEMEROGRAFÍA.

Código Civil Federal, agenda civil del Distrito Federal, Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2009.

Código Financiero del Distrito Federal, Editorial SISTA, México, 2009.

Código Fiscal de la Federación, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Código Federal de Procedimientos Penales, agenda penal del Distrito Federal, Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2009.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Compilación de amparo y penal federal, Raúl Carro Juárez Editorial, S.A. de C.V., México, 2009.

Código Penal Federal, agenda penal del Distrito Federal, Ediciones fiscales ISEF, S.A., México, 2009.

Ley de Comercio Exterior, Comercio Exterior 2009, Editorial SISTA, México, 2009.

Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federal de Infraestructura Hidráulica, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Ley Federal de Derechos, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Ley de Ingresos, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Ley del Seguro Social, Editorial SISTA, México, 2009.

Normas de Información Financiera, A-1, Versión estudiantil, Consejo Mexicano para la Investigación y el Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. México, 2009.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Compendio Fiscal 2009, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 2009.

www.scjn.gob.mx/ius2008

www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/doc/2.doc