



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

INDIVIDUALIZACION DE LA MULTA FISCAL

T E S I S

Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN DERECHO
P r e s e n t a

DAVID VALDES FALCON

México, D. F.

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDIVIDUALIZACION DE LA MULTA FISCAL

	Pág.
INTRODUCCION	1

CAPITULO PRIMERO

La Sanción Punitiva Fiscal

I. El Ilícito Fiscal

1.- Obligaciones Fiscales	5
2.- Concepto de Ilícito Fiscal	13
3.- Elementos que lo constituyen	17
4.- Clases de Ilícito Fiscal	22

II. La Sanción Punitiva Fiscal

A. Las Sanciones

1.- Concepto	25
2.- Clasificación	29

B. Concepto de Sanción Punitiva

1.- Naturaleza y Carácter	33
2.- Fines	37
3.- Sanciones Punitivas Fiscales	40
4.- Acumulación de Sanciones Punitivas	44

CAPITULO SEGUNDO

LA MULTA

I.- Su Estudio particular

1.- Antecedentes	56
2.- Concepto de Multa	59
3.- Naturaleza específica y caracteres	61
4.- Multa en los reglamentos autónomos y multa en las leyes ordinarias de naturaleza fiscal	66

CAPITULO TERCERO

LA INDIVIDUALIZACION DE LA MULTA

LA INDIVIDUALIZACION DE LA MULTA

I.- Individualización Legislativa

- 1.- Sistemas que puede adoptar 73
- 2.- Breve referencia a la multa fija y a la proporcional fija y la conveniencia del establecimiento de una multa proporcional entre un máximo y un mínimo 76

II.- Individualización Administrativo

- 1.- Confrontación de la conducta o hecho con el tipo constitutivo de la infracción fiscal . . 80
- 2.- Circunstancias de la Infracción 84
 - a).- Nota Introdutoria 84
 - b).- Subjetivas 87
 - c).- Objetivas 91
 - d).- Causas que obligan a la autoridad a no imponer multa aún cuando haya infracción 94

III.- Graduación de su Monto

- a).- Circunstancias Subjetivas y Objetivas .. 98
- b).- Agravantes y Atenuantes 100
- c).- Término Grave y Término Leve 103
- d).- Desvío de Poder 105
- e).- Multa Excesiva 108

IV.- Fundamentación y Motivación de la Resolución Sancionadora.

- a).- Diversos aspectos 110
- b).- Fundamentación y Motivación del Monto de la multa fiscal 112
- c).- Fundamentación y Motivación de la multa-fiscal 114

CONCLUSIONES 121

BIBLIOGRAFIA GENERAL 124

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

El Derecho Penal ha desarrollado con amplitud y profundidad el tema de la individualización de las penas, tomando como estandarte el arbitrio judicial.

La importancia del concepto de individualización de la pena es innegable, ya que representa nada menos que la aplicación de la ley general al caso concreto.

La individualización de la pena y el mecanismo jurídico que utiliza no constituye un silogismo jurídico, como lo sostiene un nutrido grupo de jurisconsultos, donde la premisa mayor la constituye la norma general, abstracta, impersonal; la premisa menor el caso concreto y la conclusión, la relación directa e inmediata entre ambas; más bien opinamos a la manera kelseniana, que es el caso concreto y sus características particulares la que deben determinar de manera principal la aplicación de la norma general.

La atención que se dé a dicho principio va a repercutir en forma óptima o falaz sobre la individualización de las penas.

La individualización de las penas ha tenido un verdadero proceso de desarrollo, desde las ideas paupérrimas de otorgar un excesivo relieve a las circunstancias objetivas hasta los que sostuvieron en esencia, la aplicabilidad y mayor fuerza de las circunstancias subjetivas.

No obstante debe ser el juego de todas ellas, en armónica convivencia, como debe darse la individualización de las penas.

La multa fiscal es parte de lo que ahora los autores -- han denominado "Derecho Penal Fiscal", por ser su naturaleza y caracteres análogos a los de las penas del Derecho Penal común.

Como ello es cierto, no hay obstáculos para absorber -- parte de la doctrina individualizadora del Derecho Penal común y darle aplicación en el Derecho Penal Fiscal.

La individualización de la multa fiscal, como hemos intitulado este trabajo, aún cuando toma los principios básicos y generales del Derecho Penal Común impone sus propios rasgos a la aplicación de los mismos y, de esta forma, vemos nacer figuras jurídicas típicas como el Desvío de Poder y la Multa Excesiva.

De ahí que para el Derecho Fiscal y específicamente para la multa fiscal, sostengamos que existe una individualización que debe estar en manos de la autoridad fiscal dotado de criterio legal discrecional.

La individualización de la multa fiscal, por lo tanto, tendrá por fin, llevar la norma sancionadora adecuándola al caso concreto, atendiendo de modo preferente y único a las distintas circunstancias que lo caracterizan. De esta forma la individualización gira es torno del valor y calificación que en cada caso se dé a las circunstancias objetivas y subjetivas que concurren en el Ilícito Fiscal.

En esta forma se cumple uno de los principios del Derecho Natural: llevar la justicia fiscal al caso particular.

CAPITULO PRIMERO

LA SANCION PUNITIVA FISCAL

I. E L I L I C I T O F I S C A L

I.- OBLIGACIONES FISCALES

Una de las múltiples manifestaciones jurídicas de la -- norma jurídica consiste en ser creadora de obligaciones que de -- ben ser cumplidas por quién o quienes se colocan dentro del -- presupuesto normativo de la misma. De ahí que hablemos de obli -- gaciones civiles, penales, laborales, administrativas, fisca -- procesales, etc., cuya formación depende en gran medida del -- área en que se presenten y produzcan sus efectos. Se ha selec -- cionado un grupo de ellas que responden a las exigencias plan -- teadas desde este momento para el desarrollo de la presente te -- sis: las "obligaciones fiscales".

Dicho sector ha sido poco abordado por los tratadistas -- de derecho Fiscal, por lo que virtualmente carecemos de una -- teoría propia de las obligaciones fiscales que dé cierta auto -- nomía a dicha área.

Es conocido por todos que la construcción de la teoría -- de las obligaciones fiscales encuentra su zona de información -- en el Derecho Civil. (1), conocimiento que podemos hacer deri --

var de la sinonimia de sus principales caracteres con las notas propias de las obligaciones que se generan en el Derecho de las Obligaciones Civiles, qué el maestro Gutiérrez y González llama "obligaciones civiles de crédito o indemnizatorias", con fundamento en la relación jurídica a que dan origen. (2)

No debe extrañarnos, por tanto, que varias denominaciones técnicas exclusivas del Derecho Común, sean de pronto llevadas al campo del Derecho de las obligaciones fiscales, como más adelante se podrá constatar.

El Lic. Ernesto Gutiérrez y González ha elaborado una definición de "obligación", que nos ha parecido que tiene una amplia aplicación dentro de nuestro campo de estudio. Obligación, manifiesta, "es la necesidad jurídica que tiene una persona denominada Deudor, de cumplir a favor de otra, denominada Acreedor, que le puede exigir una prestación de carácter patrimonial, pecuniario o moral". (3)

Como se desprende de la anterior definición, existe una relación jurídica que se agota, utilizando la terminología de la escuela alemana o un "Poder Exigir" de parte del Acreedor y un "Deber Cumplir" por parte del Deudor. (4)

Dicha relación jurídica en el Derecho Privado se establece de persona a persona en un plano de igualdad jurídica; sin embargo en el Derecho Público, la misma relación jurídica tiene en sus extremos al Estado y al gobernado en un plano de desi---

gualdad jurídica, ya que el primero actúa como soberano y el -segundo en forma dependiente de dicho poder.

En este orden de ideas, el poder exigir del Derecho Tri-butario tiene su justificación en las necesidades sociales. El Lic. Flores Zavala lo ha hecho resaltar en su texto de Finan--zas Públicas, cuando hace fe de la existencia de un determina--do número de necesidades sociales que el Estado debe de satis--facer. Dichas necesidades colectivas son resultado de la convi--vencia social y del nacimiento del Estado para cumplimentar -- las necesidades de la esfera social e individual en las que se requiere su asistencia. (5)

Para que dichas necesidades sean satisfechas el Estado--requiere de recursos materiales o, dicho con más atinencia, de dinero. Para allegarse dichos recursos, el Estado ha instrumen--tado un programa impositivo de captación de los mismos y que -- tiene su respaldo en la ley. (6)

La Ley, por tal motivo, es la que nos obliga a entregar dichos recursos en dinero o, como excepcionalmente se admite,-- en especie. Es el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna--la que preceptúa nuestra obligación de proveer con una parte -- de nuestra riqueza para que se le destine a la satisfacción -- del gasto público, entendido éste, en su acepción amplia y com--prensiva de las distintas funciones del Estado que le son reco--nocidas por la ley. (7)

De ahí que la base sobre la que se sustenta el poder -- exigir del Derecho Tributario la encontremos en la satisfac--- ción del Gasto Público y, la del deber cumplir la localicemos-- dentro del catálogo de obligaciones que como ciudadanos esta-- mos obligados constitucionalmente a cumplir.

Basta traer a colación los elementos que se desprenden de la definición del Lic. Ernesto Gutiérrez y González para en garzarlos dentro de la definición de obligación fiscal.

Según Berliri en toda obligación tributaria debemos encontrar los siguientes elementos: (8)

- a) La relación jurídica tributaria
- b) Los sujetos de dicha relación
- c) El contenido de la misma

Indudablemente existe un vínculo jurídico que une a los sujetos de dicha relación, es decir a Acreedor y Deudor, otorgándole por este mismo motivo la calidad de obligado dentro de la misma. Dicha relación, como lo señalan nuestros maestros de Introducción al Estudio del Derecho, de nacimiento a un conjunto de derechos y deberes jurídicos recíprocos entre los sujetos de la relación jurídica. (9)

Antes de dar paso al estudio del contenido u objeto directo de dicha relación, que entre paréntesis, es lo que más -- nos interesa dejar claro, deseo destacar en términos redondos--

sus principales caracteres: Mario Pugliese señala los siguientes:

a) Es una obligación de Derecho Público, por cuanto el Estado exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias - investido de su plena soberanía financiera.

b) Tiene por sujeto activo al Estado y por sujeto pasivo al contribuyente.

c) El Estado ejerce en pretensión por medio de sus Organos Administrativos, que en nuestro caso lo es la Hacienda Pública.

d) Ejerce su pretensión hacia los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores pasivos de la obligación, ya en forma directa, ya determinada por la ley como responsables hacia el Estado, en lugar de los deudores directos o junto a ellos.

e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria, excepcionalmente nosotros diríamos en especie.

f) Tiene su fuente en la Ley. De ahí que se hable de -- que la obligación fiscal tiene una naturaleza ex-lego, es decir, en la sola concurrencia de la situación jurídica o de hecho con el presupuesto o hipótesis normativa.

g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los ciudadanos y, en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a

los gastos públicos. (10)

De este modo identificada la obligación fiscal, creemos llegado el momento de precisar el contenido de la misma. Hay un consenso entre la doctrina de considerar como contenido de la obligación fiscal las siguientes prestaciones: (11)

- 1.- DAR
- 2.- HACER
- 3.- NO HACER
- 4.- TOLERAR

A la obligación de Dar se le da generalmente también el nombre de "obligación sustantiva" y, a las tres restantes, doctrinariamente y jurisprudencialmente se les otorga el nombre de "obligaciones formales o administrativas". (12)

1.- La obligación sustantiva consiste en entregar una suma de dinero o en especie, la que debe ser entregada al Fisco-Acreedor. En esta prestación de dar existe un sujeto deudor al que se le atribuyen ciertos signos de riqueza y el cual se ve obligado por la ley a entregar una parte de la misma al Estado para que éste lo destine al cumplimiento de sus tareas. Se dice que es sustantiva porque constituye la instancia más importante dentro de la relación tributaria.

Las tres siguientes categorías que a continuación se detallan, constituyen un grupo de obligaciones autónomas e inde-

pendientes; al contrario de lo que piensan muchos al quererlas asimilar y hacerlas depender de la obligación principal. (13).

2.- La prestación de Hacer consiste, según el Lic. De la Garza, en actos u acciones de carácter positivo; es la exteriorización de la voluntad dirigida al cumplimiento de una obligación impuesta por una norma y manifestada a través de una acción. Su fin consiste en el acertamiento de la obligación tributaria. (14)

Vanoni hace una clasificación de las obligaciones de hacer, en la que toma en cuenta la naturaleza típica del hacer requerido y, por lo tanto, el contenido típico de la acción prescrita y, clasifica las diversas obligaciones según la función que están llamadas a desempeñar en la relación y que está en el centro del fenómeno tributario, es decir, el pago de una suma de dinero al ente público acreedor:

a) Acciones de los sujetos ordenadas a fin de asistir a la actividad determinadora de las autoridades tributarias: presentar declaraciones, presentar actas y documentos, dar informes, etc.

b) Acciones establecidas para facilitar la actividad administrativa de control y de represión de infracciones: denuncias, avisos, prescripción de formas particulares para ciertos actos, etc.

c) Acciones tendientes a favorecer la realización de al

gunos métodos de cobro del tributo: presentación al Registro y apertura de cuentas corrientes, etc.

3.- El mismo Vanoni refiriéndose a las obligaciones de no hacer, dice que las mismas se presentan como consecuencia de una prohibición establecida por la ley para realizar una acción que en ausencia de la norma prohibitiva sería lícita y en algunos casos aún debida; por ejemplo no introducirse en líneas aduanales prohibidas al tráfico de ciertas mercancías, etc.

4.- El mismo autor, citado por De la Garza, señala que las obligaciones de soportar tienen como correspectivo una facultad de la Administración financiera de operar en la esfera de libertad de los sujetos a fin de asegurar el cumplimiento de los preceptos de la ley financiera. O, en otras palabras, dice de la misma manera el Lic. Francisco De la Garza, la obligación de soportar consiste en la tolerancia de la actividad de la Administración financiera que invade la esfera de autonomía reconocida al sujeto por las normas de otras leyes distintas de las tributarias y contra las cuales el obligado tendrá, en su caso, el derecho de oponerse. (15)

Dichas obligaciones de tolerar parecen confundirse con las obligaciones de no hacer. Sin embargo parece claro que en las obligaciones de tolerar es la autoridad financiera la que invade la esfera jurídica del sujeto, en tanto que en las obli

gaciones de no hacer, no se invade dicha esfera, porque sólo se presume una inactividad por parte del sujeto pasivo deudor del Fisco, sin interferencia alguna.

Los deberes formales o administrativos corresponden, en opinión de Mario Pugliese a la represión de las evasiones fiscales y, en alguna medida, a la tutela de los monopolios fiscales del Estado. (16)

El conjunto de dichas obligaciones fiscales forma en nuestro campo, la teoría de las obligaciones fiscales y constituyen la base de las violaciones fiscales y el arranque del desarrollo de la presente tesis.

2.- CONCEPTO DE ILICITO FISCAL

El ser humano en un número no limitado de casos se ha empeñado en destruir muchas de las cosas que lo rodean y que le sirven; entre ellas, algo que es un producto netamente cultural, las normas jurídicas, no son la excepción a la regla y, constantemente son violadas. Estas violaciones al orden jurídico tienen un tratamiento específico dentro de la ley y es la noción que trataremos de descubrir en los renglones que a continuación se transcriben.

Merced a esa conducta dañosa al orden jurídico es como aparece una nueva figura: el Ilícito Fiscal.

De manera general podemos señalar que el Ilícito es to-

da aquella conducta que va en contra del orden público o las buenas costumbres. Dicha definición es tomada del artículo 830 del Código Civil para el Distrito Federal.

De lo anterior podemos colegir que hay ilícito cualquiera que sea su naturaleza, siempre que se transgrediendo maneramente efectiva las normas formal y materialmente legislativas, que constituyen en su conjunto el orden público que el Estado protege a través de su potestad soberana y, por otro lado, muchas de las costumbres que aún cuando no esten incorporadas en los cuerpos legislativos, el sentimiento social de una determinada época y lugar considera valiosas y merecedoras de protección legal.

Siempre que con nuestra conducta hagamos lo que está prohibido o no hagamos lo que se nos ordena por la norma, estaremos incursionando en el campo de la Ilícitud. (18)

Así presentada la ilicitud, ella es característica de todo nuestro orden jurídico positivo, dado que encontraremos normas jurídicas violadas en todas las ramas del Derecho Público y Privado que conforman nuestro régimen legal. Sin embargo nos interesa sobremanera delimitar el campo de la ilicitud fiscal, porque es ella y no otra la que interesa al desarrollo del trabajo que aquí se intenta.

Los maestros Margain Manatou y Miguel Angel García Domínguez coinciden cuando afirman que el Ilícito Fiscal es ---

"esencialmente no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe". (19)

Por su parte, el Lic. Sergio Francisco de la Garza hace notar que el Ilícito Fiscal se da siempre que se "violen las normas del orden jurídico tributario". (20)

De este modo, todo género de violación tributaria debe constituir un Ilícito, que por especial referencia al área en el que se presenta, denominaremos Fiscal.

El contenido de dicho Ilícito Fiscal, como es obvio, lo son las transgresiones al orden jurídico fiscal, el cual nos impone un conjunto de obligaciones que deberíamos de cumplir. Estamos en aptitud de violar la norma que nos impone la obligación sustantiva o la que nos impone los deberes formales o administrativos. Indistintamente el incumplimiento de cualquiera de las mencionadas obligaciones trae consigo la reacción estatal a través de sus medios coactivos que le son reconocidos soberanamente por la Ley.

Sin embargo, la presencia del Ilícito Fiscal es una u otras, trae como consecuencia distintos efectos legales que -- convendría comentar.

Para comenzar conviene señalar que el Ilícito Fiscal es de dos especies, a saber:

- a) De Daño y,
- b) De Peligro.

Certeramente el Doctor García Domínguez expresa al respecto: "es de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse los impuestos se menoscaban la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de protección jurídica; éstas producen un daño o lesión inmediato y directo a los bienes jurídicos que la ley fiscal penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia social.

Sigue diciendo, es de peligro cuando se incumple una -- obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas".-

(21)

Sean de daño o de peligro, por la sanción a que dan lugar, los Ilícitos Fiscales pueden ser: penales o civiles.

Serán ilícitos civiles todos aquellos cuya sanción consiste en el cumplimiento forzoso de la prestación incumplida, la nulidad del acto o la reparación del daño.

En cambio, serán ilícitos penales aquellos que motivan la aplicación de una pena, la cual, puede consistir en una sanción de tipo represivo o intimidatorio. (22)

De donde se desprende que siempre que se produzca un -- Ilícito Fiscal y tenga como corespectiva una sanción consistente en una multa o en la privación de la libertad, diremos que-

se trata de un ilícito Fiscal de orden penal, en virtud de que tanto la multa como la privación de la libertad son verdaderas penas.

Con fundamento en lo anterior ha nacido el Derecho Fiscal Penal, cuyo contenido doctrinario lo es el estudio de la aplicación de las penas en sentido estricto en este orden normativo. (23)

3.- ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN

Es la materia penal la que con más hondura ha desarrollado un vasto estudio de los elementos de su propio ilícito: el delito. Echaremos, pues, mano de dichos antecedentes, procurando adaptarlos a la sustancia del Ilícito Fiscal.

El Doctor García Domínguez con apoyo en la doctrina penal nos proporciona los siguientes elementos: (24)

- a) Conducta o Hecho
- b) Tipicidad
- c) Antijuridicidad
- d) Imputabilidad
- e) Culpabilidad
- f) Punibilidad

a) La conducta es la forma de manifestación mediante la que se exterioriza el ilícito Fiscal. La conducta puede consistir en actos u omisiones.

Son los entes dotados de capacidad volitiva los que pueden producir por su conducta, consecuencias jurídicas. (25)

Dicha conducta debe estar prevista por la norma como -- productora de consecuencias sancionatorias; lo anterior allende de conductas que son irrelevantes para el Derecho en general y que, por ende, no son productoras de las mencionadas consecuencias legales.

La conducta, pues, es elemento del Ilícito Fiscal por ser el conducto por el que se manifiesta en la vida jurídica -- el mismo y, que hace que a partir de su presentación se desencadenen una serie de actos jurídicos sucedáneos consistentes -- en la actividad sancionadora de la autoridad fiscal.

b) La tipicidad consiste en la descripción y adecuación de la conducta infractora al tipo de la norma jurídica que lo prevee.

Algunos autores le han restado importancia a la tipicidad argumentando que la misma puede presentarse no con tanto -- vigor a como se presenta en el tipo penal ordinario. Sin embargo, somos de la opinión, de que ello no debe de ser, por cuanto entre el Ilícito Fiscal y el Ilícito propiamente Penal no -- existe diferencia cualitativa jurídicamente hablando, ya que -- en esencia son idénticos y sólo varían en su naturaleza cuantitativa, al observarse que el delito es castigado con mayor severidad que el Ilícito Fiscal. (26)

c) La regla general es que toda conducta típica sea antijurídica; sin embargo puede ocurrir que alguna conducta esté previamente descrita y por tanto, sea típica, y, al mismo tiempo sea antijurídica, como ocurre cuando se presenta alguna causa de irresponsabilidad fiscal.

La antijuridicidad quiere implicar que toda conducta típica es contraria al Derecho y por ello reprochable jurídicamente. Falta la antijuridicidad siempre que una conducta típica esté amparada por alguna excluyente de responsabilidad fiscal. (27)

Toda conducta antijurídica debe necesariamente ser típica, lo cual impide caer en casos de Desvío de Poder.

d) La imputabilidad es definida en la doctrina penal como la capacidad de querer y entender. El Código Penal y el Código Penal y el Código Civil hacen una clasificación sucinta de los casos de ininputabilidad. (28)

Para el Derecho Fiscal es menester que la persona agente del Ilícito Fiscal sea imputable al igual que ocurre en el Derecho Penal. El problema se presenta para las personas jurídicas que también pueden, en un momento dado, ser sujetos activos del Ilícitos Fiscales.

Consideramos que la persona jurídica tiene plena capacidad desde el momento en que la ley lo reconoce personalidad jurídica. Por lo cual su imputabilidad en el caso de comisión de

Ilícitos Fiscales es presumible, sin haber lugar a prueba alguna.

No obstante dicha observación, puede la Ley Fiscal, como en el caso de los delitos fiscales, exigir una responsabilidad de tipo personal. Para dicho efecto, las personas jurídicas tienen su representación en personas físicas capaces a las que se les puede imputar cualquier responsabilidad de índole penal. (29)

De esta forma, aunque con ciertas adaptaciones, la imputabilidad también es elemento del Ilícito Fiscal. (30)

e) Sobre el concepto de culpabilidad giran gran cantidad de especulaciones doctrinales. Bien conocida es la corriente de especialistas que han sostenido que la infracción fiscal se comprueba por la sola violación objetiva de la norma. (31). Como se advierte, dicha corriente hace una completa abstracción de la concurrencia de todo elemento subjetivo que pudiese incidir en la formación del Ilícito.

Otros autores sostienen fárrreamente la existencia de la culpabilidad como elemento del Ilícito Fiscal, a tal grado que ven en este concepto la medida de la pena. (32).

Como elemento del Ilícito Fiscal tiene, también dos grados; a saber:

- a) El Dolo
- b) La Culpa

El dolo consiste en la previsión del resultado antijurídico, es decir, en el conocimiento que del resultado dañoso -- tiene el agente infractor. La culpa, por su parte, consiste en que el resultado se verifique por una conducta negligente o -- falta de cuidado por quién está obligado dentro de la relación fiscal.

No se excluye, por tanto, la existencia de dolo o de -- culpa en la comisión de las infracciones fiscales.

f) La punibilidad vemos que también es elemento del Ilícito Fiscal. La punibilidad quiere implicar que a la comisión de un Ilícito Fiscal debe ir asociada la aplicación de una pena o sanción en sentido genérico. (33)

Es en la multa fiscal donde con más claridad se puede -- apreciar la presencia de la punibilidad. El concepto punibilidad quiere dar la idea de pena, aún cuando en materia fiscal -- no sólo se apliquen penas. En el presente trabajo se reitera -- la tesis de considerar a la multa fiscal como de naturaleza punitiva.

Pérez de Ayala, corroborando la existencia de dichos -- elementos, destaca como elementos del Ilícito Fiscal los si--- guientes: (34)

- a) Comportamiento voluntario
- b) Típicamente antijurídico
- c) Culpable

d) Punible

De este modo se ve aplicada parte de la teoría penalista sobre los elementos del delito. Si tal aplicación es permitida, podemos concluir que entre el ilícito fiscal y el propiamente penal existen caracteres análogos.

4.- CLASES DE ILICITO FISCAL

Si el Ilícito Fiscal es, llanamente, toda conducta exterior que daña o pone en peligro las normas que nos imponen deberes jurídicos para con el fisco; el mismo puede ser considerado y lo es en nuestra legislación, bajo dos aspectos.

Dichos aspectos del Ilícito Fiscal, son a saber: (35)

- a) La contravención
- b) El Delito fiscal

Como se advierte a prima facie, se trata de la violación a una misma ley sustantiva, sólo que, considerados bajo distintos puntos de vista. Dicho en otros términos, es el Ilícito Fiscal o infracción fiscal considerados bajo dos formas de presentación: la contravención y el delito fiscal.

No han faltado autores que han pretendido separar ontológicamente el delito de la contravención, recurriendo a premisas como la de ser la naturaleza de las sanciones lo que los distingue.

Sin embargo, como lo comprobaremos más adelante, la san

ción punitiva, que parece privativa del delito, es también aplicada en la esfera de la contravención, a través de una verdadera pena fiscal, la multa fiscal.

Sostenemos que delito y contravención son ambos iguales, sólo que tratados jurídicamente bajo diversos aspectos. Certamente Enrique R. Aftalión asevera que es manifiesto que delito y contravención son ambos delitos, lo que significa que nada impide que la contravención deje de ser tal, para convertirse en delito. (36)

Sebastián Soler destacando la doctrina moderna dominante, sostiene que entre delito y contravención no existe una diferencia cualitativa, sino una meramente cuantitativa. La contravención, nos dice, reproduce o puede reproducir, en pequeño todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos. (37)

Fundamentalmente su diferencia descansa sobre la premisa de que la contravención es considerada leve en contraste con la gravedad del delito. (38). Dicha diferencia es establecida por las diversas consideraciones políticas, sociales, culturales, históricas, económicas que influyen de tal manera, que son -- ellas las que en última instancia otorgan el carácter de delito o contravención al Ilícito Fiscal. (39)

La individualización de sus sanciones, el legislador ha querido que para la contravención sea la autoridad fiscal la --

que esté facultada para imponerlas en los términos y condiciones que la misma ley le impone y, para el caso de los delitos, incluidos los fiscales, ha querido que sea la autoridad judicial la que se encuentre legalmente facultada para imponerlas.

(40)

En este orden de ideas, podemos concluir, que la contravención es la conculcación de las normas fiscales que nos imponen la obligación sustantiva de dar o la obligación de colaborar a través de los deberes formales o administrativos y que la ley considera leves para ser sancionados por la propia autoridad fiscal en ejercicio de sus funciones y atribuciones.

El delito fiscal, en cambio, tomando la definición que da nuestro Código Penal para el Distrito Federal es "el acto u omisión que sancionan las leyes penales" (41). No sólo tienen la naturaleza de penales los delitos contenidos en el catálogo penal, sino todas aquellas violaciones que implican una pena - en sentido propio y que su aplicación está reservada por ministerio de ley a la autoridad judicial. Nuestra Ley Fiscal contiene un número determinado de ilícitos que tienen en carácter de delitos a los que se vincula una pena que debe imponer una autoridad judicial. (42)

La contravención tiene particularmente su propio procedimiento administrativo de imposición de sanciones. Para el delito fiscal se sigue el juicio ordinario previsto en sus leyes

adjetivas. Uno y otro son verdaderos procesos, ya que su procedimiento responde a los requisitos exigidos por nuestra Constitución en el libelo de garantías individuales. (43)

A la contravención, de manera general se liga la imposición de una multa fiscal. Al delito fiscal, por su parte, se asocia fundamentalmente como pena, la de privación de libertad, impuesta por la autoridad judicial, aún cuando por permitirlo la ley fiscal, la autoridad fiscal pueda imponerle accesoriamente las sanciones fiscales correspondientes. (44)

Estas dos formas son las entidades jurídicas que pueden adoptar el ilícito Fiscal en el Derecho Tributario y, que para facilitar la comprensión del presente trabajo hemos querido diferenciar.

II. LA SANCION PUNITIVA FISCAL.

A. LAS SANCIONES

1.- Concepto

Dentro de las nociones fundamentales de todo orden normativo localizamos inmerso el concepto de Sanción. Como tal, es opinión aceptada por la doctrina, constituye una consecuencia normativa de las muchas que se pueden dar en la norma jurídica. (45)

Vernengo haciendo alusión a la Sanción nos dice que es la denominación de una clase de actos coactivos lícitos efec--

tuados por el Organó Estatal obligado o facultado al efecto, -- mediante los cuales se priva de un bien a un sujeto, como -- reacción social por la comisión de un acto socialmente prohibido. (46)

En efecto, en su primera parte, el ejercicio de la sanción implica la aplicación concreta de la coactividad reconocida al orden jurídico, actualizada a través de la acción de los órganos competentes del Estado, establecidos previamente por dicho orden legal.

Se insiste a menudo y, no sin razón, que en ello radica la esencia del Derecho, aún cuando se sostengan algunas excepciones para el Derecho Internacional. (47); ya que si no existiese la amenaza de una sanción ante las conductas violatorias el Derecho dejaría de ser tal y sería fácilmente vulnerado, -- predominando sólo el imperio de la voluntad particular, lo que haría que la sociedad se sumergiera en un caos.

Si bien la noción de Sanción implica la pérdida de ciertos bienes estimados, no siempre conlleva la idea de castigo, -- porque al mismo, le hemos querido reservar un departamento específico: el de la sanción punitiva.

De esta manera existen otras sanciones, que implícitamente implican pérdida de bienes, que nos pueden imponer la -- obligación, por ejemplo, de indemnizar, o pueden declarar la -- nulidad de un acto anteriormente válido; otras que tendrán por

fin que se cumpla de manera coactiva el deber primario, etc.

Un concepto de Sanción que nos parece atinente, es el -- que nos da el maestro García Máñez, la cual nos dice que Sanción es "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber jurídico produce en relación con el obligado". (48)

El propio Carnelutti sostiene que "es el señalamiento de las consecuencias que derivan de la inobservancia del precepto. (49).

Ambos autores coinciden en que la Sanción es una consecuencia jurídica producida por el desconocimiento e incumplimiento de una norma de Derecho. Basta recordar, para corroborar lo anterior, la fórmula de Hans Kelsen: "Si A es, debe ser B, - si B no es debe ser C". (50)

Si dicha consecuencia consiste en la privación de ciertos bienes sobrestimados por el individuo; es claro que las mismas deben ser desfavorables.

Gian Antonio Micheli nos dice: "las consecuencias han de ser más desfavorables que aquellas que contrariamente se habrían producido cumpliendo u observando la ley, así como para alejar al sujeto pasivo o al tercero de la tentación de violar las normas que están establecidas en defensa del interés financiero del ente impositor, esto es, de conseguir los ingresos a través de los tributos. (51)

El nacimiento de la sanción implica un nuevo deber jurí-

dico, como lo estima el maestro García Máynez, que debe ser -- cumplido de forma inexorable por el infractor de la ley o que le ha de ser establecido por la misma aún en contra de su propia voluntad. (52), tal como sucede, por ejemplo, en la aplicación de una pena o en la declaración de la rescisión de un contrato, como sanción al incumplimiento culpable del mismo, etc.

De lo anterior podemos hacer derivar las siguientes características: (53)

- a) Es una disposición normativa
- b) La sanción es una consecuencia jurídica
- c) Aparece como la amenaza de una conducta prohibida -- (prohibida por estar sancionada).
- d) Aparece como la realización de la amenaza de una conducta prohibida.
- e) Toda Sanción tiene como supuesto la consumación de un ilícito.
- f) Del grado de la Sanción, depende la naturaleza del acto.
- g) La coacción se dirige contra hombres nunca contra cosas.
- h) Tiene carácter eventual
- i) Opera cuando hay resistencia por parte del interesado contra la privación del bien de que se trate.
- j) Privación de ciertos bienes jurídicos: libertad, pro

piedad, etc.

- k) Establecida en la ley e impuesta por los organismos-competentes.

De manera general podemos hablar de Sanción, siempre -- que haya aparición de un Ilícito Fiscal y el orden jurídico -- ponga en acción todo su aparato coercitivo previsto por la norma para su aplicación. En este orden de ideas, la Sanción consta de dos momentos primordiales: (54)

1).- Una serie de datos jurídicos que amenazan el comportamiento humano.

2) Ejecución de la amenaza contra actos considerados dañosos.

2.- CLASIFICACION

Según vimos la sanción tiene por contenido la privación de ciertos bienes estimables por el infractor y que hacen que sus consecuencias sean desfavorables, buscando en cada uno fines particulares y específicos que la misma ley le quiere dar.

En forma general Narciso Amorós distingue dos especies- de sanciones. (55)

- a) Las Sanciones Penales
- b) Las Sanciones Civiles

a) Las sanciones penales, dice, son aquellas que se en encuentran contempladas en el Código Penal para los delitos; se-

citan la privación de la libertad y la multa.

b) Este tipo de sanciones, también denominadas administrativas, están dadas en contraposición de las penales, ya que no se encuentran previstas de manera expresa en el Código Penal.

Sólo relativamente tiene razón, ya que, como apuntábamos, las sanciones penales no son sólo las contenidas en el Código Penal para los delitos, sino que encontramos, como en el caso de la legislación fiscal, normas que imponen verdaderos penes, como es el caso de los delitos fiscales.

Ahora bien, también es permitido argumentar que tanto las sanciones estrictamente penales y fiscales pero de naturaleza penal comparten en esencia los mismos caracteres.

Podemos afirmar, por tal motivo, que existen sanciones fiscales que tienen una naturaleza penal, como es el caso de nuestra multa fiscal. Afirmamos la existencia de las sanciones punitivas en Derecho Fiscal.

Para el maestro Eduardo García Máñez las sanciones deben clasificarse de la siguiente forma: Se clasifican en simples, y mixtas; las primeras son.

A) Coincidencia: Cumplimiento forzoso (su fin consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida)

B) No Coincidencia:

1) Indemnización (tiene como fin obtener del sancionado

una prestación equivalente al deber jurídico primario).

2) Castigo (su finalidad inmediata es aflictiva. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de una prestación equivalente; como por ejemplo tenemos a la multa o a la prisión.

La anterior clasificación obedece a la coincidencia o no coincidencia del deber jurídico primario con el deber jurídico secundario nacido de la sanción. (56)

Además se presentan formas mixtas, que son resultados de la combinación de unas y otras; así tenemos:

- a) Cumplimiento+Indemnización
- b) Cumplimiento+Castigo
- c) Indemnización+Castigo
- d) Cumplimiento+Indemnización

Veamos como las clasificaciones de Claude Du Pasquier y de Francisco De la Garza coinciden en esencia con la clasificación que acabamos de transcribir: (57)

1) Aquellas que consisten en compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido.

2) Aquellas que imponen al deudor, en beneficio del Fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que hayan experimentado.

3) Imponen el infractor un castigo, con una finalidad -

esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva.

De las primeras podemos aducir que se caracterizan porque nos son impuestas rompiendo la resistencia opuesta por nuestra voluntad cumpliendo con lo que nos habíamos obligado; tal sucede cuando hemos dejado de pagar una deuda y mediante un procedimiento judicial se nos compele a pagar.

Funciona como sanción de ejecución forzosa en materia fiscal el procedimiento económico coactivo que se instrumenta cuando se han dejado de pagar los créditos fiscales. Dicho procedimiento consiste en el requerimiento de pago que hace la autoridad hacendaría. Al no verificarse dicha autoridad traba embargo sobre los bienes patrimoniales del infractor y con ellos al rematarse da por satisfecho su pago. Sin lugar a dudas es una forma de ejecución forzosa. (58)

Corresponden al segundo grupo de sanciones, aquellas, que como los recargos, tienen por finalidad resarcir de los daños y perjuicios al Fisco por la falta de pago oportuno y completo del crédito fiscal. Dino Jarach señala que los recargos son un género de sanción que tienen por objeto obtener la reparación del daño a través del pago de una indemnización al Fisco por la no percepción oportuna de dicho crédito. (59)

Respecto al tercer sector de sanciones, podemos adelantar que desde épocas pretéritas el castigo ha tenido una significación muy especial, porque se trata de una manifestación en

el ánimo del individuo que desea que el que ha cometido un crimen sea ejemplarmente castigado. (60)

La Sanción Punitiva Fiscal, que pertenece a este género de Sanciones, es el que ha de señalar el camino para el estudio de una especial sanción punitiva fiscal: la multa fiscal.

B. CONCEPTO DE SANCION PUNITIVA

1.- NATURALEZA Y CARACTERES

Inicialmente diremos que son penas o sanciones punitivas aquellas que se caracterizan por representar un castigo para el agente infractor de la norma fiscal.

Existe un grupo de pensadores, dentro del que destaca - Edmundo Mezger, que señala que la pena es una retribución, este es, una privación de bienes jurídicos que recae sobre el autor con arreglo al acto culpable (imposición de un mal adecuado al acto. Dicha fuente de pensamiento constituye la dirección clásica. (61)

Por otro lado, como reacción al clasicismo, nace el positivismo que atribuye a la pena la calidad de medida de seguridad o instrumento de defensa social frente a los delincuentes peligrosos. (62)

Considero que la postura clásica es buena y puede ser aplicada desde el punto de vista jurídico. La pena jurídicamente hablando debe representar un castigo para quién la sufre, -

es decir, una situación molesta y desfavorable que invada la esfera jurídica patrimonial y personal del infractor. En este sentido si puede tomarse como retribución. Ahora bién, si el fin de esta sanción es el castigo, no sólo a ello debe concretarse, por que como veremos más adelante, la misma tiene señalados fines específicos que no puede olvidar. (63)

La escuela positiva va más bien dirigida no a considerar el aspecto jurídico de la pena, sino a realizar una tarea sólo social a través de la utilización de medios jurídicos como la pena, a la cual se le quiere dar forma en vista de esos fines.

La pena, en sí misma, se distingue por dos notas: (64)

a) Una de carácter negativo: no se impone para compeler al infractor al cumplimiento de una obligación o de un deber conculcados, ni en concepto de pago de daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la víctima y, otra;

b) De carácter positivo: se infringe para reparar un daño ideal o inmaterial por el quebrante causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar.

Dicho sea de paso, la restauración del orden jurídico debe llevarse a cabo mediante el castigo efectivo del infractor fiscal.

Dino Jarach señala que en la pena no se trata de reme--

diar un perjuicio que ha sido causado, sino de castigar la violación mediante un efecto distinto, que normalmente es un efecto desagradable. (64)

Sigue manifestando, que normalmente y desde un punto de vista humano, la pena es una sanción que no repara el daño, -- porque el que ha sido muerto, muerto está y no podrán volverlo a la vida. Al lado de la reparación del daño que pueda existir se halla esta otra sanción, que es una consecuencia distinta - del hecho que ha lesionado el ordenamiento jurídico.

En la Sanción punitiva, no existe por lo tanto, coincidencia entre el deber jurídico primario y el deber jurídico secundario nacido con motivo de la imposición de la pena.

Subrayando lo hasta aquí, dicho, la maestra Lomelí Cerezo manifiesta: "La sanción penal y la administrativa, son categorías de carácter represivo y se aplican no para renovar la violación de las normas jurídicas y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con el propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación además de perseguir la corrección del infractor. (65)

La cita de las ideas anteriormente transcritas nos lleva a la conclusión que no sólo es privativa del Derecho Penal la existencia de las penas, sino también, y con la misma naturaleza en el Derecho Fiscal. De ahí que se hable hoy en día de

un Derecho Penal Fiscal. (66)

El propio Antolisei confirma el que no se puedan distinguir las penas que aplica el Derecho Penal de las penas que -- aplica el Derecho Fiscal para sus transgresiones. (67)

Martínez Pérez Carlos al respecto sostiene:

"La sanción tributaria en sentido estricto puede tener contenidos diversos, como afirma Sainz de Bujanda, su finalidad, esto es, lo decisivo no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco Acreedor corresponden -- dentro de una relación jurídica concreta, sino de intimidar al contribuyente, tanto al infractor actual como a cualquier otro infractor en potencia, para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción, es entonces, netamente represiva o preventiva, es una pena. (68)

Correctamente Franz Von Liszt asevera que son dos, por tanto, los elementos de la Sanción Punitiva. (69)

1) Es una lesión sufrida por el autor en sus intereses jurídicamente protegidos, una intromisión en la vida, la libertad, la propiedad u honor del delincuente (infractor fiscal, - aclararíamos nosotros).

2) Es al mismo tiempo una reprobación tangible del acto y del autor.

2.- FINES

Como se comprobó en las líneas anteriores, la Sanción Punitiva tiene como contenido un castigo. Al mismo tiempo es opinión reconocida de los tratadistas, que paralelamente busca ciertos fines concretos y definidos.

Dichos fines, según la Doctrina se reducen a Dos:

a) Fin de Prevención Especial

No obstante esta opinión generalizada, Edmundo Mezger ha querido ver en la sanción punitiva un tercer fin que podría consistir en garantizar de manera junta los intereses del individuo; o lo que él llama "la consideración o respeto a la personalidad". (70)

En mi personal opinión, considero que dicho fin puede quedar consumido en la prevención individual de la pena, atentos los fines que persigue la misma.

Posteriormente, reconociendo la validez de la doctrina general, agrupa en dos los fines de la pena: (71)

a) La pena debe actuar social-pedagógicamente sobre la colectividad, o sea, se habla de una prevención general, esto es, dirigida a la totalidad del grupo social.

b) Debe proteger a la colectividad ante el sujeto que ha sido castigado y corregir a éste; dicho en otros términos, la prevención especial acoge el caso particular procurando su corrección y si esto no es posible su expulsión del grupo.

Franz Von Liszt confirma lo anterior en los siguientes términos: Son fines de la pena:

a) Sobre la totalidad de los sujetos del Derecho, dominando, por una parte, las inclinaciones criminales por medio de la fuerza intimidatoria y, asegurando y fortificando por otra parte, por medio de la reprobación repetida y sostenida, el ímpetu de orden de los ciudadanos. (Prevención General).

b) Así mismo, obra, sobre el lesionado, al cual proporciona, además, la satisfacción de no dejar impune el ataque antijurídico dirigido contra él.

c) Más especialmente actúa sobre el criminal mismo (Prevención especial). Según el contenido y extensión del mal penal puede variar la completa gravedad del efecto producido sobre el criminal por la ejecución de la pena. (72)

La misión de la pena puede tender, en su caso, a hacer otra vez del delincuente un miembro útil para la sociedad (adaptación artificial). Puede actuar, en primera línea, fortificando las representaciones debilitadas que provocan los malos instintos o, influyendo sobre el carácter del autor para transformarlo; según estos dos aspectos se puede distinguir la intimidación y la corrección como efecto perseguido por la pena.

Pero la pena puede también tener como misión suprimir, perpetua o temporalmente al infractor que ha llegado a ser inútil.

til a la comunidad, la posibilidad física de cometer nuevos --
crímenes, separándolo de la sociedad. (73)

Indistintamente quiero dar las opiniones autorizadas de
algunos autores sobre los fines de la pena:

a) Eugenio Cuello Calón dice que la pena no tiene un --
fir de venganza ni es para anular el delito, su finalidad es
meramente preventiva, impedir que el reo cometa nuevos delitos
y evitar que los demás lo imiten en el porvenir. (74)

b) Para Bentham, la pena consiste en la imposición de --
un mal a un individuo a causa de un hecho por el cometido. Su
principal finalidad es la prevención general. La prevención --
particular aspira a incapacitar al reo para causar daños, en--
mendarlo e intimidarlo. La pena se justifica por su necesidad.
(75).

c) Romagnosi, por su parte, sostiene que el Derecho Pe--
nal es un derecho de defensa cuyo fin es la conservación del --
bienestar entre los hombres.

No aspira a causar una aflicción, a inflingir un mal, --
ni a satisfacer el espíritu de venganza, ni a la expiación del
delito cometido; tiende a despertar el temor en el delincuente
para que no delinca en lo futuro, tal es el fin directo o inme--
diato de la pena. (76)

d) Carmignani afirma que la pena tiene por fin evitar --
que se perturbe la seguridad de la humana convivencia, no aspi

ra a vengar el delito cometido, sino a prevenir su repetición en el porvenir. (77)

La Sanción Punitiva Fiscal tiene, pués, dos fines específicos muy importantes: Un fin preventivo especial y un fin preventivo general.

El fin preventivo general de la sanción punitiva fiscal consiste en que su efecto es intimidar al núcleo social en su totalidad para que cualquiera de sus miembros no lleve a cabo Ilícitos Fiscales en lo futuro. En esencia, en ello radica su finalidad de prevención general. Aunque secundariamente, pueda admitirse que promueve la seguridad, prosperidad y bienestar públicos.

El fin preventivo especial cumple especialmente una tarea de corrección del infractor. La naturaleza de la pena, hace por sí misma sentir sus consecuencias desfavorables hacia el infractor; en su fin preventivo especial está el que dicho individuo mediante la aplicación de la misma no vuelva a repetir dichas conductas lesivas al orden fiscal. Su fin es altamente correctivo.

3.- LAS SANCIONES PUNITIVAS FISCALES.

El problema que se presenta en este inciso es el de determinar qué sanciones son punitivas dentro del marco de nuestro Derecho Fiscal.

Consideramos, al igual que lo afirma, Mario Pugliese, - que dos son las sanciones que comparten caracteres punitivos.

A lo largo de nuestra legislación fiscal se encuentran las pruebas de dicha aseveración.

Las mencionadas Sanciones Punitivas Fiscales son dos, a saber:

- a) La Multa Fiscal
- b) La Privación de la Libertad

a) La primera de ellas y la que más nos interesa, consiste sustancialmente en el pago de una determinada cantidad - de dinero en favor del Fisco, dentro de un máximo y un mínimo - establecidos taxativamente por nuestras leyes tributarias en - armonía con las disposiciones complementarias sobre su individualización. (78)

La multa fiscal goza de la naturaleza y caracteres de - cualquier sanción punitiva. La misma, al imponerse, implica un castigo para el infractor, que se va a ver desposeído de una - parte de su patrimonio, situación que le tiene que parecer desagradable y expoliadora.

En el segundo capítulo de este trabajo tendremos oportunidad de estudiar más meticulosamente la naturaleza y caracteres de la misma en consonancia con lo que hasta aquí se ha explicado en términos generales sobre la sanción punitiva.

b) La privación de la libertad consiste en la retención temporal o definitiva de un individuo en un establecimiento penitenciario en el que se le custodia y capacita para su reintegración a la sociedad. (79)

Así como la multa a veces es impuesta dos, tres, cuatro o más veces el monto omitido, con lo cual se justifica su punición (80), la pena privativa de libertad justifica su existencia porque el hecho de que al infractor de la ley fiscal se le prive en un momento dado de su libertad física, le trae daños no sólo morales sino también materiales.

De este modo expresada su punición, no cabe la menor duda que la pena privativa de libertad es una genuina sanción punitiva fiscal.

Acerca de la punición dentro de la pena restrictiva de libertad hay un estudio bastante interesante de Altman Smythe, que dice que lejos de cumplir ésta sus altos cometidos, cae en muchos casos en verdaderas aberraciones humanas y, en gran cantidad de casos se constituye en coadyuvante de la delincuencia, porque lo constata el hecho de que el individuo muchas veces, está en contacto con seres antisociales con peores instintos a los que tenía por compañeros fuera de su celda, con lo cual se está educando al individuo para la comisión de nuevos ilícitos. (81)

Ante esta advertencia hace falta que las autoridades --

pongan más atención en las personas que se ven privadas de su libertad, para que en unión de una adecuada individualización de la pena, los fines propuestas en la misma, sean cabalmente cumplidos.

La pena privativa de libertad, debe pues, corregir sin olvidar su naturaleza punitiva que la misma ley le ha impuesto. Otro tanto debe de afirmarse respecto de la multa fiscal.

La aplicación de dichas especies de sanción punitiva -- fiscal, en nuestro orden normativo, creo, está claramente delimitado.

De modo general podemos sostener que la multa fiscal -- tiene una aplicación extensiva para los dos tipos de ilícitos-fiscales, a los que hemos hecho referencia casi al inicio de esta tesis, es decir, para las contravenciones y para los delitos fiscales.

De modo invariable todas las contravenciones son castigadas mediante la imposición de multas fiscales.

Para los delitos fiscales, el legislador ha previsto -- que la imposición de las multas obedezca al ejercicio de las facultades sancionadoras de la autoridad fiscal, no obstante aplicársele una pena privativa de libertad. (82)

La pena privativa de libertad, que sólo la autoridad judicial puede aplicar, está consagrada de manera general al castigo de los delitos fiscales. (83)

La presente tesis ha tomado como objeto de análisis, la primera de las dos penas fiscales: La multa fiscal; a la que - hemos dedicado un capítulo entero.

4.- ACUMULACION DE SANCIONES PUNITIVAS

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

Como se advierte de la lectura del artículo antes citado y de otros que se pueden cotejar de anteriores Códigos Fiscales (84), da lugar, para el caso de los delitos fiscales a - la aplicación de un doble procedimiento impositivo de sanciones punitivas.

Recordemos que va a ser la autoridad judicial la que va a aplicar su particular sanción y, por otro lado, se está facultando a la autoridad fiscal para imponer su propia sanción administrativa penal.

De ahí el nombre que hemos querido dar a esta situación jurídica que prevalece en nuestro sistema y que consiste en -- acumular dos tipos de sanciones de la misma naturaleza jurídica: multa y privación de libertad, como vimos son sanciones pu

nitivas.

La polémica doctrinal ha surgido en torno al doble juego de procedimientos a que se somete al infractor de la ley -- fiscal para aplicar dos sanciones de idéntica naturaleza.

En virtud de que existe la misma causa que da origen al ilícito y es el mismo sujeto el que lo lleva a cabo en la vida jurídica, puede pensarse, que se viola el artículo 23 Constitucional que prevee la conocida garantía "Non bis dem", que drásticamente prohíbe sujetar a un individuo a un doble proceso -- por la misma causa. (85)

La distinguida fiscalista mexicana "Margarita Lomelí Cerezo sostiene dicha inconstitucionalidad del precepto antes -- mencionado y de los dos procedimientos que ordena. (86)

Recomienda, entre otras cosas, que debe suprimirse dicha dualidad de procedimientos (Administrativo y Penal), con el fin de que exclusivamente se aplique el Derecho bajo un solo aspecto, como delito, o bien, como contravención.

Algunos autores, recomiendan, que deben desecharse por de pronto la tesis que sostiene la constitucional de dicho precepto:

a) Un hecho u omisión pueden ser a la vez delito y contravención, es decir, delito o infracción administrativa.

b) La reparación del daño causado al Fisco en los delitos tributarios comprende no sólo el pago de los impuestos, si

no también de las multas que imponga la autoridad administrativa, por lo que ésta puede exigir las independientemente del procedimiento judicial.

c) El procedimiento administrativo para imponer sanciones no es un verdadero proceso.

Si bien se ha sostenido que las dos categorías de ilícitos, contravención y delito, son idénticos en su estructura y naturaleza, en cuanto que los dos constituyen conductas contrarias a Derecho y que sólo se puede admitir como criterio distintivo el de que su calificación como delito o contravención obedece a razones de un cierto momento político, social, etc., siendo que el primero es considerado como más grave y, el segundo como menos grave, no puede admitirse en aras de un orden jurídico correcto y técnico, que se les admita a la vez como contravención y como delito. Pugnamos porque a cada figura jurídica se le dé su adecuado lugar.

Por otro lado, no es posible que asimilemos a la noción de reparación del daño la existencia de la multa. Ella de manera autónoma es una sanción punitiva que en busca del infractor para castigarlo y, nunca puede servir para reparar económicamente al Fisco. (86)

Por último, no es posible que se formen dos procesos cuyo origen lo encontramos en una misma causa.

La maestra Lic. Lomelí Cerezo en un brillante estudio -

nos demuestra como, en efecto, se trata de un doble procedi-
 miento, pues, argumenta, el procedimiento que se sigue para
 la imposición de la multa fiscal si es un verdadero proceso --
 por integrarse de las distintas fases procedimentales de ac-
 ción y defensa que caracterizan el proceso ordinario que se se-
 ñala para la autoridad judicial para imponer sus sanciones. --
 (87)

Por lo que sostengo que hay una flagrante inconstitucio-
 nalidad al fijar la ley fiscal la doble imposición de procedi-
 mientos, que en la mayoría de los casos va a traer como conse-
 cuencia la aplicación de dos sanciones punitivas: la multa fis-
 cal y la privación de la libertad.

La única forma de resolver esta situación de irregulari-
 dad inconstitucional es que se deje a una sola autoridad la im-
 posición de la sanción que más convenga al caso en base a una
 sana política legislativa. Es el caso del delito fiscal la au-
 toridad competente la es la autoridad judicial.

Al fisco, por su parte, le interesa sobremanera la re-
 caudación de las sumas que integran la relación tributaria y
 le interesa poco ver tras las rejas al infractor. Sin embargo-
 el delito fiscal debe ser castigado por disposición de la ley.

Sostengo que puede resolverse el problema en los si-
 guientes términos: si el delito fiscal, como figura jurídica,
 es considerado grave, debe éste ser llevado a la esfera de com

petencia de la autoridad judicial para la aplicación de la libertad. Dicha instancia resolvería sobre la responsabilidad penal en estricto sentido referido al delito fiscal. Resuelto el proceso penal, la misma autoridad penal fallaría en el sentido, de por haberse comprobado la responsabilidad penal, condenar - al infractor a la reparación civil del daño, que consistiría - en el pago de los daños y perjuicios en su carácter de ofendido frente a la infracción fiscal. (89)

Para los delitos fiscales, siempre se impondría una pena privativa de libertad, dejando a un lado la aplicación de - un doble procedimiento que hiciera concurrir la imposición de - dos sanciones punitivas.

Por lo que hace al momento procesal, siempre habría lugar a garantizar el interés fiscal. (90)

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Garrido Falla, Fernando; Revista de Derecho Privado "Las - obligaciones administrativas", págs. 763 y sigs.
- (2) Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Edit. Cajica, 1978, pág. 20 y sigs.
- (3) IDEM. Pág. 80
- (4) IDEM. pág. 88
- (5) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, S.A. Edic. 23a. pág. 13
- (6) El Código Fiscal vigente fija un sistema de contribuciones: artículo 2o. "las contribuciones se clasifican en impues-- tos, aportaciones de seguridad social y derechos"; a tra-- vés de estas fuentes impositivas ingresan las sumas neces^a rias al Fisco para la satisfacción de las necesidades co-- lectivas.
- (7) Artículo 31, fracción IV, Constitución de los Estados Uni-- dos Mexicanos: "Contribuir para los gastos públicos, así - de la Federación, como del Estado y Municipio en que resi-- dan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan-- las leyes".
- (8) Berliri, Antonio; Principios de Derecho Tributario, Edit.- de Derecho Financiero, Tomo I, II, Madrid, 1971, pág. 144.
- (9) Garrido Falla, Fernando, Revista de Derecho Privado; "las- obligaciones administrativas", pág. 763 y sigs. Revista de Derecho Privado: "cuando por consecuencia de la relación - jurídica en que se encuentren dos o más personas, una de - ellas ha de dar, hacer o no hacer alguna cosa, se dice que está en la situación jurídica de obligado".
- (10) Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Fon-- do de Cultura Económica, 1939, pág. 56 y sigs.
- (11) Entre otros, encontramos a Francisco De la Garza, Antonio- Berliri, Mario Pugliese, Flores Zavala, Narciso Amorés, -- etc.
- (12) García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infracción -- Fiscal, Cárdenas, Editor y Distribuidor, Ia. Edic. pág. 30.
- (13) Berliri Antonio, Principios de Derecho Tributario, Edit. - de Derecho Financiero, tomo I, II, madrid, pág. 77: "seña-- la que toda prestación obligatoria establecida por una ley constituye en sí misma una obligación completa y autónoma, aún en el caso de que tal prestación hubiera sido configu-- rada por la ley con la finalidad de facilitar el cumpli--- miento de la obligación de dar, que sin lugar a dudas es - la más importante desde el punto de vista económico".
- (14) Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Fon-- do de Cultura Económica, 1939, pag. 57.

- (15) Obus. cit. De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, S.A. pág. 924
- (16) Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica, 1939, pág. 57 y sigs.
- (17) El Código Civil vigente señala que se presenta la ilicitud siempre que se altere el orden público o las buenas costumbres.
- (18) Vernengo, J. Roberto, Lecciones y Ensayos, Nos. 43-45, La Sanción jurídica, pág. 205.
- (19) Margáin Manatou, Emilio; Introducción al Estudio del Derecho Tributario, 1981, pág. 314
- (20) De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, S.A. 1982, Pág. 801
- (21) García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, Editorial Cárdenas, Editor y Distribuidor, la. Edición 1982, pág. 40 y sigs.
- (22) De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, S.A., 1982, pág. 801
- (23) Nace esta rama al considerarse que no sólo el Derecho Penal impone sanciones de naturaleza penal, sino que existen sanciones fiscales que gozan de dicha naturaleza, por lo que es valdero hablar de un Derecho Fiscal Penal, que agrupa las penas fiscales. (Fco. De la Garza, Lomeli Cerezo, Acosta Romero, etc.)
- (24) García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infracción Fiscal, Cárdenas, Editor y Distribuidor, la. Edic. 1982 - pág. 66 y sigs.
- (25) Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, 13a. Edición, 1977, Porrúa, Pág. 75 y sigs.
- (26) Sainz de Bujanda, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense, 1979. 383 y sigs.
- (27) Porte Petit Candaudap, Celestino, Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, Porrúa., 1977, 3a. Edic. -- pág. 481
- (28) Artículo 450 del Código Civil para el Distrito Federal: - Tienen incapacidad legal y natural: 1.- los menores de edad, 2.- mayores de edad privados de inteligencia por lo cura, idiotismo o imbecilidad aún cuando tenga intervalos lucidos, 3.- los sordomudos que no sepan leer ni escribir, 4.- los ebrios consuetudinarios y los que habitualmente hacen uso inmoderado de drogas o enervantes.
- (29) Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, 13a. Edición, 1977, Porrúa, pág. 75 y sigs.
- (30) Aunque de manera expresa el Código Fiscal, debe tácitamente entenderse reconocida por nuestra legislación, porque de otro modo, no sería posible fundar la culpabilidad.
- (31) Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid,

- Universidad complutense, 1979, "La infracción administrativa no representa una violación a deberes ético-jurídicos.- Falta en ella el daño a bienes jurídicos, lo que se traduce en que la infracción administrativa consiste en la discordancia entre el precepto y la conducta" Teoría Objetiva de la infracción fiscal. Pág. 390 y sigs.
- (32) Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, Universidad Complutense, Sección de Publicaciones 1979, -- pág. 383
- (33) Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal, 17a. Edic. Barcelona, Bosch, 1975, Casa Editorial Pág. 616. Por mi parte hablo - de que en sentido genérico, porque es tratándose del Ilícito Fiscal, no sólo se aplican penas sino otro género de -- sanciones.
- (34) Pérez de Ayala, José Luis, Curso de Derecho Tributario, -- Edit. de Derecho Reunidas, Tomo I, Madrid, 1975, Pág. 377.
- (35) Artículo 149 del Anteproyecto del Código Fiscal para Argentina, Giulianani Fonrouge, Carlos M.
- (36) Afatalión R, Enrique, Derecho Penal Administrativo, Buenos Aires, 1955, Ediciones Arayú, Pág. 433.
- (37) Soler, Sebastián, Derecho Penal-Argentina, Buenos Aires, - Edit. La Ley, 1945-46, Pág. 253
- (38) Sanciones Admvas.- Argentina, Universidad Nal. de Córdoba, Imprenta de la Universidad 1946 (Dictámen para el tercer - Congreso de Juristas Alemanes de Checoslovaquia-Reinchen-- berg 1927, Profr. James Goldsmchmidt y Geogr Anders) Pág.- 50
- (39) Jarach, Dino Dr. Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional de Buenos Aires, Tomo I, Pág. 405
- (40) El artículo 21 Constitucional señala en su primer párrafo que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial; sin embargo, la multa en nuestro Derecho Fiscal es una pena de carácter fiscal que la Ley considera como parte de la esfera de competencia de la autoridad administrativa; de ahí el nacimiento del Derecho Penal Administrativo: Jarach Dino, Dr., Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional, Buenos Aires, Tomo I. - Pág. 405
- (41) Artículo 70. Código Penal Anotado, Raúl Carranca y Trujillo y otro, pág. 28 "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".
- (42) El capítulo II, lleva el título de "De los Delitos Fiscales", que corresponde al artículo 92 en adelante; en él se preveen las penas que se impondrán por cualquier forma de pago ilegal al Fisco y de robo en los recintos fiscales; - dichas penas, como lo ordena el propio Código, son impuestas por un Juez Penal.

- (43) La Ley Adjetiva lo es en esta materia el Código Federal - Procedimientos Penales.
- (44) Según el artículo 94 del Código Fiscal vigente se ordena: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas - con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones admi-nistrativas...."
- (45) Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Porrúa, S.A., 1977, 13a. Edición pág. 72 "la sanción es una consecuencia jurídica".
- (46) Lecciones y Ensayos, Nos. 43-45 La Sanción Jurídica, Ver-nengo J. Roberto pág, 205
- (47) Se señala por la mayoría de los autores de Introducción - de Estudio del Derecho que en el Derecho Internacional no existe una de las notas fundamentales de todo Derecho: la coercitividad, porque hasta la fecha, el obstáculo lo re-presenta en primer lugar, la falta de un Tribunal capaz - de hacer cumplir (Corte Internacional de Justicia) el De-recho Internacional y, por otro, la soberanía de los Esta-dos que impide una soberanía superior a la misma.
- (48) García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Dere-cho, Porrúa, S.A., Edición 26a. 1977, Pág. 295
- (49) obus. cit. pág. 12, Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fis-cal Represivo, Porrúa, S.A. 1979
- (50) Ovilla Mandujano, Manuel, Teoría del Derecho, 3a. Edición, Cd. Universitaria, Coyoacán, 20 D.F., 1978. Señala: "para las corrientes legisistas, como las inapiradas en el can-tismo y en el neocantismo, encuentran que la sanción en - un elemento esencial a la norma, la cual se expresa, se-gún Kelsen en la fórmula SI A ES DEBE SER B, SI B NO ES - DEBE SER C. pág. 189 y siguientes.
- (51) Gian Antonio Micheli, Curso de Derecho Tributario, Edit.- Derecho Reunidas, Madrid, 1975, Pág. 341.
- (52) García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Dere-cho, Porrúa, S.A., Edición 26a. 1977, Pág. 293 y sigs.
- (53) Ovilla Mandujano, Manuel, Teoría del Derecho, 3a, Edición, Cd. Universitaria, Coyoacán, 20, D.F., 1978, Pág. 194.
- (54) Verhengo J. Roberto, Lecciones y Ensayos, Nos. 43-45, La-Sanción Jurídica.
- (55) Amorós, Narciso, Derecho Tributario, Madrid 1963, Edit. - de Derecho Financiero, Pág. 495
- (56) García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Dere-cho Porrúa, S.A. 12a. Edición, 1977, Pág. 302
- (57) De la Garza, S. Francisco, Derecho Financiero Mexicano, - Porrúa, S.A. 1982, Pág. 840
- (58) Artículo 145 del Código Fiscal vigente: es el instrumento

- legal que tiene el Fisco para hacer efectivos sus créditos fiscales en una forma rápida y expedita sin tener que recurrir a la jurisdicción de los tribunales ordinarios.
- (59) Jarach Dino DR. Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1957, Tomo I, Pág. 337
 - (60) Liszt Franz Von, Tratado de Derecho Penal 2a. Edición, Madrid Reus 1927, 1929, Pág. 19
 - (61) Mezger, Edmundo, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, - Madrid Revista de Derecho Privado, 1946, Pág. 381
 - (62) Florián, Eugenio, Parte General del Derecho Penal, La Habana, Imprenta y Librería La Propagandista, 1929, Pág. 103
 - (63) Fin preventivo especial y fin preventivo general; en -- otros términos más concretos es válido hablar de corrección individual e intimidación general.
 - (64) De la Garza, S. Francisco, Derecho Financiero Mexicano, - Editorial Porrúa, S.A. 1982, Pág. 839
 - (65) Lomelí Cerezo, Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en materia Fiscal, Cía. Editorial Continental, 1961, Pág. 64
 - (66) En el caso de la multa fiscal, como se comprobará, constituye una pena por su naturaleza y fines, al igual que las penas que en sentido estricto aplica el Derecho Penal; de ahí que esta nueva rama de imposición de penas fiscales, - se le nombre Derecho Penal Fiscal.
 - (67) Obus. cit. Pág. 65 Lomelí Cerezo, Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.
 - (68) Martínez Pérez Carlos, El Delito Fiscal, Edit. Montecorvo, Madrid, 1982, Pág. 105
 - (69) Liszt Franz Von, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, - Madrid Reus, 1927, 1929, Pág. 197
 - (70) Mezger, Edmundo, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, - Madrid Edit. Revista de Derecho Privado, 1946, Pág. 412
 - (71) Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal, 17a. Edición, Barcelona, Bosch, 1975, Casa Editorial V.II. Pág. 695 y Edmundo Mezger, Tratado de Derecho Penal, Pág. 412
 - (72) Liszt Franz Von. Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, - Madrid Reus, 1927, 1929, Pág. 5
 - (73) Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal, 17a. Edición, Barcelona Bosch, 1975, Casa Editorial V.II. Pág. 695
 - (74) IDEM. Pág. 44
 - (75) IDEM. Pág. 44
 - (76) IDEM. Pág. 45
 - (77) IDEM. obus, cit. Pág. 45
 - (78) Pugliese Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica, 1939, Pág. 260
 - (79) Artículo 25 del Código Penal vigente; "La prisión consiste en la privación de la libertad corporal".

- (80) La multa, como se sostiene en esta tesis, es una verdadera pena, por lo que en vista de las circunstancias del hecho y de las del sujeto, debe su monto ser castigatorio o punitario, esto es, debe consistir en un castigo para el infractor, por lo que puede resultar 2 o más veces el monto omitido.
- (81) Altman Smythe, Julio Anuario del Instituto de Ciencias Penales y Criminológicas, No. 2, 1968, Caracas, "La pena -- Privativa de Libertad", Pág. 155.
- (82) Como se ha mencionado, el artículo 94 faculta a la autoridad fiscal a aplicar sus sanciones, aún cuando se haya incurrido en responsabilidad penal.
- (83) La pena privativa de libertad es inexcusablemente una pena, que sólo la autoridad judicial puede imponer; ello -- con los términos y condiciones establecidos por el artículo 21 Constitucional.
- (84) Así se establecía en el Código de 1966, en su artículo 44, que decía: "En los delitos fiscales la autoridad no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, -- con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes".
- (85) Artículo 23 Constitucional, párrafo 2. "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene".
- (86) Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Porrúa, S.A., 1979, la. Edic. Pág. 120
- (87) IDEM. Pág. 121
- (88) Tan es cierta esta afirmación que el Código Fiscal vigente prevee que se dejará de tener responsabilidad penal en el caso de pago de todas las prestaciones fiscales y sanciones correspondientes, es decir, establece un caso de sobreseimiento (Artículo 92 del Código Fiscal vigente).
- (89) La reparación civil del daño está prevista por el Código Penal en el artículo 30" La reparación del daño comprende: 1.- La restitución de la cosa obtenida por el delito y si no fuera posible, el pago del precio de la misma y, 2.-- Indemnización del daño material y moral causado a la víctima o a su familia.
- (90) Artículo 101 del Código Fiscal, que señala para los delitos fiscales el privilegio de la condena condicional cuando se garantice el interés fiscal.

CAPITULO SEGUNDO

LA MULTA

I. SU ESTUDIO PARTICULAR

1.- ANTECEDENTES

La historia de la pena pecuniaria tiene sus datos más remotos. La Ley Mosaica previó ya la pena de multa en la forma de pago de dinero. En Grecia también llegó a existir la pena de multa que llegó a tener un gran auge, a veces con un carácter mixto de pena y de indemnización, en cuyo caso, el producto se dividía entre el Estado y la víctima.

En el Derecho Romano los delitos privados eran castigados con multa, entre otras penas.

El Derecho Germánico incorpora nuevas instituciones, que para algunos autores (Hans Von Hanting, Juan P. Ramos), vienen a constituir el antecedente inmediato de la legislación moderna sobre la pena de multa.

Sin embargo, la naturaleza de ciertas instituciones difiere tanto de la pena de multa, que hace pensar, como sostiene Carrara, que la multa vuelve a su forma verdadera. (91)

Para los pueblos germanos primitivos, la suma que el delincuente pagaba era un precio por la paz; este es, representa-

ba el abandono por parte del ofendido o de su familia del derecho de venganza y, la suma que el delincuente pagaba al poder público, que representaba un precio por la protección que se concedía contra la venganza del ofendido.

Más tarde cuando los pueblos germánicos, después de la invasión tuvieron leyes escritas, más o menos influenciadas -- por los principios romanos, se generalizaron las penas corporales, pero sin embargo, la multa o indemnización quedó como pena ordinaria para los delitos de poca gravedad.

En el antiguo régimen, la confiscación fue pena frecuentemente de carácter político, esto explica, porque en la época liberal todas las constituciones proclamaron su prohibición.

Ha resucitado, especialmente en Italia y Alemania. Generalizadas las penas privativas de libertad en los tiempos contemporáneos y suprimidas la de confiscación apenas se han aplicado otras sanciones.

Se ha recurrido, más bién, a la multa como uno de los medios para sustituir las penas cortas.

De este Renacimiento ha dado muestras Inglaterra, por medio de la Criminal Justice Administration Act de 1914 y, Alemania por la Ley del 21 de Diciembre de 1921, la cual autoriza a los Tribunales a imponer multas en lugar de penas contra la libertad hasta 3 meses (92).

Franz Von Liszt refiriéndose a las penas pecuniarias se

ñala: Si el delito, es ordinariamente abuso de poder, de valor que dá y que quita la riqueza; la pena, su eterna y contradictoria, en la épica eterna polémica criminal, se dirige a privarlo de su poder, como castigo y como cautela, reprimiendo y previniendo.

Así las penas pecuniarias son, desde su inicio, a ejemplo de las penas nuestras, contra la libertad y, con ellas, -- también preventivas y represivas. Así las penas predatorias -- (que hacen presa en los bienes), de prenda libre y de apropiación pública a favor del horario (confiscación).

Más la cultura económica se impone y a la riqueza material los bienes de fortuna equivalentes en valor moneda. (93)

Entonces nace la verdadera pena pecuniaria que se paga en dinero y que es un castigo. Su importe es para el Estado, -- se hacen efectivas por los representantes de la Cámara Regia y, de aquí las penas de Cámara.

Como las otras formas penales, también la pena pecuniaria llega a su apogeo un día. Primitivamente lo fué todo pena y eso significa su nombre. (pretum jus injuria pensatur).

Después de pena simple pasa a ser sistema penal, medida económica, con la compensación.

Es el siglo de oro de las pecuniarias en Plena Edad Media. (94)

Su utilidad, hoy en día no deja lugar a dudas; proclama

to un plus con respecto de la reparación del daño causado por la infracción. (97)

De lo hasta aquí dicho, puede afirmarse que la pena de multa es una prestación en dinero que es autónoma e independiente al crédito fiscal y sus demás accesorios. La obligación fiscal sirve sólo como dato informativo para la integración de la multa fiscal.

Luis Garrido, destacado jurisconsulto, señala que se trata de una pena remota que se ha multiplicado en su aplicación práctica, por considerar que hieren al infractor, frecuentemente en el móvil que lo llevó a delinquir, evitando sufrimientos a su familia, pues no se le priva de la presencia de uno de sus miembros ni del producto de su trabajo, adaptándose mejor a las circunstancias económicas del sentenciado, constituyendo una fuente de ingresos para el Estado. (98)

En este orden de ideas podemos hablar de un conjunto de argumentos que favorecen su aplicación; ellos son:

a) Es aflictiva, por cuanto impone una privación patrimonial y con ello acarrea un sufrimiento.

b) Es divisible, flexible y adaptable, por cuanto puede ajustarse mejor a las circunstancias económicas y personales de cada infractor.

c) Constituye una fuente de ingresos para el Estado, por tratarse de una pena que tiene un carácter eminentemente

económico.

d) No implica para el Estado la erogación de gasto alguno.

e) No priva a la familia del condenado de su asistencia y sostén, ya que el sancionado puede estar convertido en la cabeza principal de la familia en el orden económico y moral.

f) Es reparable, pues revisando el proceso y probada la inocencia, la devolución del importe subsana el perjuicio de haberla oblado.

En el otro extremo, encontramos los argumentos que le son desfavorables:

a) No es igualitaria, dadas las desigualdades de fortuna entre los hombres. Si bien estamos de acuerdo con los argumentos favorables, no lo estamos con algunos desfavorables como éste, que fácilmente se subsana tomando en cuenta que existe una individualización de la multa fiscal.

b) Favorece la reincidencia. Puede favorecerla, en cuanto no cumpla expeditamente con los fines de prevención que la caracterizan. Si las cumpla debidamente, se reducen al mínimo los riesgos de una nueva comisión delictuosa.

c) No reeduca y reforma. Nuevamente podríamos traer a colación los fines de la sanción punitiva que implica, ante todo, reforma y corrección del infractor.

d) Su pago no es seguro, pues el condenado suele ser in

solvente, con lo cual fracasa totalmente su misión. Estos son los riesgos de toda relación de tipo económico y la tributaria no puede ser la excepción.

e) Prueba la codicia fiscal. Considero que antes que -- probarla, justifica la naturaleza jurídica de la multa, es decir, justifica su carácter punitivo, que si bien beneficia al Estado en el orden económico, reprime las conductas antisociales en la violación de los preceptos fiscales.

f) No tiene carácter personal el perjuicio patrimonial, pues lo sufre toda la familia. No se puede negar, por ser una consecuencia ineludible de su aplicación.

g) Su monto difícilmente se adecúa simultáneamente al delito y a no perjudicar el patrimonio del condenado más de lo necesario. Creo que tiene vigencia este criterio, siempre que no exista una correcta y saludable individualización administrativa de la multa fiscal. Dicha individualización debe de madurar armonizando todos y cada uno de los elementos que integran la infracción fiscal. (99)

3.- NATURALEZA ESPECIFICA Y CARACTERES

Por lo que hace a la naturaleza específica que se atribuye a la multa fiscal, la doctrina se divide en dos direcciones:

a) Los que sostienen que se trata de una reparación del

daño con carácter indemnizatorio;

b) Los que sostienen un fin primario de represión y, como característica de orden secundario su índole indemnizatoria.

a) Otto Mayer haciendo referencia a la primera corriente sostiene: "con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la indemnización. Se debe al Estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas lo ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de fraudes que a veces se logran cometer; quién es atrapado -- una vez pagará también por todos".

Este carácter de indemnización que tiene la multa deriva según Otto Mayer, de que las autoridades tributarias pueden renunciar a perseguir la infracción y contentarse con el pago de una suma inferior, aplazar o no, o más bien moderar la pena ya pronunciada, lo que se explica por el derecho de disponer de los créditos pecuniarios accesorios, derecho que está comprendido en la gestión ordinaria de los asuntos del Estado, no tratándose del ejercicio del derecho de gracia que va unido a la persona del jefe del Estado. (100)

Otro simpatizador, Rafael Bielsa, señala lo siguiente:--
"La multa fiscal desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa que genera responsabilidad y su objeto o fin, en-

cierto modo es disciplinario, lo que explica porqué cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte. Pero concluye que su carácter indemnizatorio no lo niega la circunstancia de que la multa se impone 2, 3, 4 y hasta 10 veces el monto de la contribución no pagada. (101) Pensamos que esto último más bien explicaría su carácter punitivo.

Dichas opiniones se dejan llevar por el valor monetario que tiene la multa. Vista de este modo es innegable que la cantidad de dinero que entra a las arcas del Estado beneficia económicamente al Estado-Fisco y pudiera pensarse que en verdad se trata de una indemnización.

Vista la multa de este modo, como declara la Lic. Margarita Lomelí Cerezo, se estaría cayendo en el terreno civil, al dar a la multa un carácter de deuda civil, lo cual como afirma, sería un craso error. (102)

Considero que se puede criticar, además, dicha postura, si comenzamos por atraernos los conceptos que se tienen respecto de lo que es la indemnización.

Civilmente, se considera que la indemnización se traduce en el pago de los daños y perjuicios. Si los daños de acuerdo con el Código Civil son los menoscabos sufridos y, los perjuicios constituyen la privación de ganancias lícitas, ambos conceptos deben ir proporcionados a la conducta que los motiva.

En esto, es en donde precisamente radica, a mi entender,

su gran falla. La multa, como vimos, habrá ocasiones que se imponga varias veces el monto de lo omitido, lo cual jurídicamente hablando, deja de ser una indemnización.

Si por el contrario, se le da esta naturaleza, y al existir desproporcionalidad entre lo omitido y lo que se quiere cobrar como indemnización, caeríamos en otra figura jurídica, como lo es el enriquecimiento ilegítimo por parte del Fisco, además de otras conjeturas que se podrían deducir de dicha situación jurídica. (103)

b) Para éstos, como se dijo, la multa constituye, en primer término, una represión y castigo dirigido contra el infractor y, sólo de modo secundario, una indemnización al Fisco.

Más que indemnización, me gustaría llamarlo, al igual que lo hace la Lic. Margarita Lomelí Cerezo "un beneficio económico al Fisco".

Dicha postura, la Lic. Margarita Lomelí Cerezo la confirma en los siguientes términos: "la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación, para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que indudablemente beneficia al Fisco, es una característica de orden secundaria. (104)

Manzini critica el que se quiera ver en la multa un medio de lucro para el Fisco, pronunciándose en favor de la te--

sis del carácter punitivo de la misma. Lo mismo sucede en la doctrina de Manuel Androozzi. (105)

El doble carácter que se da a la multa, se explica, según Manzini, históricamente, porque la personificación del Fisco y su sumisión a las normas del Derecho Privado hicieron que las sanciones fiscales asumieran desde un principio el carácter de sanciones civiles, carácter que por tradición histórica y por incuria legislativa se conserva todavía. (106)

La Jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal corrobora su doble carácter. (107)

Concluiremos, que se trata pues, de una sanción que es eminentemente punitiva, ya que su monto, antes que indemnizar, priva de determinada cantidad de dinero al infractor, reduciéndole con dicha privación, un castigo que no merece llamarse, pago de daños y perjuicios.

Como sanción punitiva y más específicamente, goza de los siguientes caracteres; Manuel Androozzi, precisa los siguientes: (108)

a) Son castigos que por no haber cumplido el administrado con disposiciones legales de Derecho Público y de carácter administrativo, en sentido genérico.

Como la norma aplicable puede exigir una acción positiva o negativa, la multa será el castigo por actos u omisiones de esos actos.

b) Es una decisión traducida en un acto administrativo, reglado de ejecutoriedad impropia. Es decir, derivado de una ley y que forma parte de la coactividad estatal.

c) La decisión debe ser válida, es decir, emanar de un organismo competente, dentro de los límites de su capacidad jurídica. Dicho acto abrirá o no las puertas de la jurisdicción, según que el administrado, esté o no conforme, expresa o tácitamente con él.

d) La decisión debe estar fundada en ley.

e) La decisión coactiva es contra la transgresión, de tal manera que cada una es una figura jurídica independiente.

4.- MULTA EN LOS REGLAMENTOS AUTONOMOS Y MULTA EN NUESTRAS LEYES ORDINARIAS DE NATURALEZA FISCAL.

Mucho se ha cuestionado sobre la constitucionalidad o o inconstitucionalidad de la potestad sancionadora de la Administración Pública.

La polémica deriva de la lacónica redacción del artículo 21 Constitucional que faculta sólo a la autoridad administrativa para el castigo de los reglamentos gubernativos y de policía. (109).

Dentro de los más acérrimos defensores de la tesis que sostiene la anticonstitucionalidad de dicha potestad, se encuentra Servando J. Garza, del cual hemos querido traer un bre

ve texto, citado por la Lic. Margarita Lomelí Cerezo en su libro de Derecho Fiscal Represivo; el mismo señala: "Los términos del precepto (artículo 21 Constitucional) en la Constitución de 1857, eran más rigurosas. En todo caso, su contenido es claro, de negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer "penas".

Su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando la competencia para su aplicación a las autoridades administrativas. La claridad del artículo constitucional, destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código Fiscal o en leyes especiales, son sanciones (penas), por su carácter penal (represivo y no reparatorio del derecho violado) carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas. El artículo 21 sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos gubernativos y de policía. Pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean "reglamentos de policía y buen gobierno". (110)

Entendida de esta forma, la imposición de una multa fiscal prevista por una ley ordinaria de carácter fiscal sería anticonstitucionalidad, pues, la autoridad administrativa sólo puede sancionar los reglamentos gubernativos y de policía, los cuales, por mandato constitucional, sólo pueden consistir ^{en} sanciones en multa o arresto hasta por 36 horas.

Dichos reglamentos gubernativos y de policía, constituyen en opinión del maestro Ignacio Burges ordenamientos autónomos, que no encuentran su base en una ley ordinaria a la cual detallan, sino que de manera específica la ley los provee de manera general sin la previa existencia de una ley ordinaria a la que reglamenten. (111)

Otro sector de la doctrina, como el maestro Gabino Fraga, sostienen que es perfectamente constitucional la facultad de imponer sanciones establecidas por nuestras leyes ordinarias, como la Fiscal, y para ello se amparan en los artículos 89, fracción I y 22 Constitucionales. (112)

El primero de ellos señala la facultad reglamentaria reconocida al Ejecutivo en los siguientes términos: "...proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia"

Se dice, que una forma de proveer a la exacta observancia en la esfera administrativa de las leyes que el Congreso expida en ejercicio de su facultad es precisamente la de imponer sanciones por violación a las mismas, aún cuando importen en cierto modo "penas", como es el caso de la multa fiscal. -- (113)

Es una facultad reconocida por la misma Ley de sancionar las conductas que constituyan infracciones a las leyes administrativas y a las cuales se asocia una pena administrativa.

El segundo de los preceptos mencionados, señala que se-

permite la aplicación total o parcial de bienes para el pago - de impuestos o multas, sin que sea necesario para este efecto, la previa asistencia de cualquier autoridad judicial.

Implícitamente, dicha corriente, sostiene que al fijar- estos términos, está reconociendo una facultad sancionadora de aplicación de bienes para las anteriores hipótesis.

De todo lo anterior, resulta, que la facultad sanciona- dora derivada de nuestras leyes ordinarias de naturaleza fis- cal es constitucional y por ende, en precedente la aplicación- de la multa fiscal.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (91) Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XIX MAND-MUSE, EDIT. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina 1964
- (92) Oneca, José Antón, Derecho Penal, Madrid, Gráfica Administrativa 1949 Pág. 539
- (93) Liszt Franz Von, Tratado de Derecho Penal 2a. Edición, Madrid, Reus, 1927, 1929 Pág. 294
- (94) IDEM
- (95) Lomelí Cerezo, Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en materia fiscal, Cía, Edit. Continental, 1961, Pág. 220
- (96) Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Fondo Cultura Económica, 1934, Pág. 270
- (97) De la Garza S. Francisco, Derecho Financiero Mexicano, -- Edit. Porrúa, S.A. 1982, Pág. 852
- (98) Garrido Luis, La Sanción Pecuniaria, Criminalia, Año XVII, No. 51, México, D.F., Pág. 345
- (99) Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XIX, MAND, MUSE, Edit. -- Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Argentina 1964, pág. 948
- (100) obus. cit. Pág. 218 Lomelí Cerezo, Margarita, El Poder -- Sancionador de la Administración Pública en materia fiscal, cía. Edit. Continental, 1961.
- (101) IDEM. Pág. 219 Rafael Bielsa
- (102) IDEM. Pág. 220
- (103) Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Edit. Cajica, 1978, Pág. 419. Enriquecimiento ilegítimo: es el acrecentamiento sin causa que recibe una persona en su patrimonio económico o moral, en detrimento de otra".
- (104) Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Porrúa, S.A., 1979, Pág. 197
- (105) Revista de Derecho Público, Instituto de Derecho Público, Universidad de Tucumán, Año II, No. 2, Manuel Andreozzi, - Dic. de 1980.
- (106) obus, cit. Pág. 220 Lomelí Cerezo, Margarita, El Poder -- Sancionador de la Administración Pública en materia fiscal.
- (107) R.T.F. Resolución y sentencia dictadas durante el tercer trimestre de 1968, Resolución de Agosto 28 de 1968, exp.- 31-68-40002-67 Pág. 128 y 129
- (108) Andreozzi, Manuel, Derecho Tributario Argentino, Tomo II, Topografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951
- (109) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 21 Constitucional.
- (110) Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, obus.

cit. pág. 32.

- (111) Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Porrúa, 17a. Edición, Pág. 635.
- (112) Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, obus. cit. pág. 32
- (113) Cabe la aclaración, de que se trata de una pena que jurídicamente no tiene el rango y la importancia de otras verdaderas penas; es una pena de carácter fiscal que no evita que detente las características generales de la teoría de la pena.

CAPITULO TERCERO

INDIVIDUALIZACION DE LA MULTA

I. INDIVIDUALIZACION LEGISLATIVA

1.- SISTEMAS QUE PUEDE ADOPTAR

La legislación ha adoptado tres sistemas para la imposición de sus multas, a saber:

- a) Multa Fija
- b) Multa proporcional establecida entre un mínimo y un máximo.
- c) Multa proporcional fija con base en el monto de las contribuciones omitidas.

De manera general, la doctrina ha reconocido con cierta frecuencia la existencia de los dos primeros sistemas, de modo que Mario Pugliese dice "que la pena pecuniaria puede ser fija, o bien, pasar de un mínimo a un máximo establecido en la ley".

(114)

Sainz de Bujanda señala que las sanciones pueden establecerse por las normas con arreglo a dos procedimientos: bien fijando la sanción en forma invariable, o bien, estableciéndola en una cuantía variable dentro de unos límites máximo y mínimo"

(115).

a) Históricamente, señala Von Liszt, en el Derecho Penal, desde la legislación de las XII Tablas, así como en la época de las Questiones, sólo se admite la imposición o no imposición de la pena inalterablemente prescrita por la ley y es hasta la época del Imperio cuando se confieren al Juez, extendiendo la idea de la "extraordinaria cognitio", las facultades de graduar la pena, según las circunstancias del caso concreto (116).

Por lo que hace a éste género de fijación de la cuantía de la multa, en frecuente su uso, como lo podemos ver con facilidad de la lectura del artículo 81 en relación con el 82, de nuestro Actual Código Fiscal de la Federación, son una muestra (116).

b) En forma abundante es utilizada por nuestras leyes y, la fiscal no podría ser la excepción.

Hasta la fecha se sigue previendo su existencia en nuestro nuevo Código Fiscal y, para ejemplificar hasta hacer mención del artículo 83 que se encuentra relacionado con el 84 del mismo ordenamiento. (117)

Consiste en que el legislador da un margen de discrecionalidad a la facultad sancionadora de la autoridad fiscal para que dentro de un máximo y un mínimo y de acuerdo con las circunstancias especiales del caso, se imponga su monto en forma legal y justa.

Es la doctrina penal la que más favorablemente se ha -- pronunciado por la aplicación de este sistema en la individualización de sus sanciones, porque, entre otras razones, da más vigor al arbitrio judicial de que dispone el tribunal penal.

c) Lo que llamó poderosamente nuestra atención, es la redacción de algunos artículos de nuestro nuevo Código Fiscal-vigente, que adopta un sistema que tiene algunas diferencias - con los dos sistemas antes aludidos.

Dicho sistema consiste en hablar en tantos por cientos-- calculados en razón de las prestaciones económicas omitidas, - dentro de los que se establecen una tabla de aumentos y disminuciones, también porcentuales, sobre dichas cantidades incumplidas. (118)

Rápidamente podemos enderezarle la siguiente crítica: - adolece de un defecto, que consiste en que sólo puede referirse a la obligación sustantiva o de dar por ser su contenido: - dinero. Pero las infracciones o ilícitos fiscales no sólo se - presentan en dicha obligación, sino en todas las obligaciones- fiscales que nacen con motivo de la relación tributaria, den-- tro de las que este sistema pasa a ser prácticamente inaplica- ble.

Son los tres sistemas que se desprenden del articulado- de nuestro Código Fiscal vigente. Sólo uno de ellos, nos gusta, entre otras cosas, por la flexibilidad que da al margen de dig

crecionalidad que toda autoridad sancionadora debe de disponer, para emitir fallos justos y apegados a Derecho. Y no sólo eso, debe además permitir, que se adapte en forma genérica a todos los casos de incumplimiento de deberes fiscales.

Con estos tres sistemas se da pie a la individualización resultante de la labor legislativa. Incisos más adelante, precisaremos en que consiste la labor administrativa de individualización administrativa.

Por ahora, bástenos, transcribir unas líneas de Eugenio Florian, que identifica uno y otro terreno: "El procesamiento dirigido a determinar la clase y la medida de la pena se divide en dos momentos: cuando el legislador establece por sí mismo la clase y cantidad de la pena o las da al Juez, dándole -- las instrucciones necesarias para los delitos particulares (medida legislativa) y, cuando el Juez, en los límites y en relación con las facultades que le ha otorgado la ley, fija concretamente la pena que debe aplicarse y la cantidad de la misma - (medida judicial. (119)

En lo que respecta a la individualización legislativa, es conveniente ver algunos aspectos interesantes de la misma.

2.- BREVE REFERENCIA A LA MULTA FIJA Y PROPORCIONAL FIJA Y LA CONVENIENCIA DEL ESTABLECIMIENTO DE UNA MULTA PROPORCIONAL QUE ESTABLEZCA UN MAXIMO Y UN MINIMO.

Como ya se tuvo oportunidad de constatar los tres sistemas tienen vigencia y reconocimiento dentro del procedimiento sancionatorio de nuestro Código Fiscal en vigor. La referencia se concreta a dichos sistemas, procurando destacar sus signos favorables y desfavorables en su aplicación.

La multa que se establece en una cuantía fija tiene el inconveniente de que olvida en forma completa al sujeto, en tanto ser conciente y dotado de voluntad para tener dominio sobre su conducta, así como, hace gala de la no concurrencia de otras circunstancias objetivas.

Al caer en esa omisión, sobre todo del soslayo que se hace de las circunstancias subjetivas, se está dando validez a la afirmación de muchos jurisconsultos que sostienen que la infracción fiscal es sólo una infracción de carácter objetivo, hecha abstracción de cualquiera otra circunstancia subjetiva u objetiva. Dicha infracción objetiva se comprueba por la sola desobediencia a la norma. (120)

Como es de notarse, hay una actividad de individualización legislativa que no permite ninguna forma de individualización administrativa.

Ello trae como consecuencia en la práctica, situaciones verdaderamente injustas, como cuando se multan situaciones consideradas leves con multas que por su cuantía son escandalosas para el patrimonio del infractor y, casos en que situaciones -

muy graves son castigadas benignamente invitando a la reiteración.

Otro argumento que puede apuntalarse en contra de la multa fija es que en la misma no se proveen los casos individuales de riqueza. Hay sujetos que atesoran una gran riqueza y a los que una multa fija determinada les resulta bastante irrisoria; pero habrá otros de recursos muy limitados y que son -- parte dentro de la relación tributaria, que calificarán de excesiva su imposición.

Otro argumento válido que puede ser considerado respecto de la multa fija es que la más de las veces pierde su valor punitario debido a las fluctuaciones económicas, que hacen -- inestable su aplicación, ya que puede variar su validez punitiva desde el momento de su establecimiento hasta el de su aplicación por la pérdida de valor en la moneda. (121)

En este orden de ideas y refiriéndonos a la multa proporcional fija, ya vimos en primer término, que peca de limitada por circunscribirse a la violación de la obligación sustantiva solamente.

Analizándola más de cerca, ella pretende no olvidar por completo al individuo como sujeto activo en el evento ilícito-fiscal, ya que prevee notas puramente subjetivas cristalizadas a través de un conjunto de atenuantes y agravantes que giran, -- preponderantemente alrededor del concepto de culpabilidad. (122)

Sin embargo, considero que no son sólo ellas las causas que pueden aparecer en el Ilícito Fiscal, sino que muchas veces, el caso concreto, da la pauta de nuevas circunstancias no previstas con anterioridad, pero que sin embargo, son determinantes del resultado.

No obstante la referencia y valor otorgado a las mencionadas circunstancias subjetivas, sigue la costumbre de no dejar arbitrio alguno a la autoridad sancionadora para fijar el monto de la multa. Fija de manera inalterable, como se dijo, - los porcentajes con base en un dato objetivo: el monto de la contribución omitida.

Por ello es pertinente decir que dicha multa no permite ningún caso de individualización administrativa de la multa, - haciendo del juzgador un ciego acatador de la ley, que en última instancia es la que realiza dicha tarea.

Por estas y muchas otras razones más, nos hemos pronunciado porque se generalice para la imposición de la multa fiscal el establecimiento de un margen de discrecionalidad graduable entre un mínimo y un máximo.

Dicho sistema reconoce una facultad individualizadora a la autoridad fiscal, facultad que en materia penal se ha llamado "Arbitrio Judicial". La mencionada facultad se traduce en un margen que debe tomar en cuenta, de manera armónica, todos los ingredientes que procedieron, actualizaron y siguieron a la in-

fracción fiscal y, que hemos agrupado de manera general, en -- circunstancias objetivas y subjetivas del caso concreto. (123)

Si por una parte la multa fija y la proporcional fija - sujetan a la autoridad sancionadora a seguir una conducta de - celoso cumplimiento de la ley, sumiéndola en la inercia total; el sistema que acogemos instrumenta la labor individualizadora administrativa, de manera tal, que es el caso particular el -- que queda en manos de la autoridad y del que inmediata y direc^tamente se infieren sus efectos y consecuencias, para terminar su procedimiento en una resolución justa y apagada a Derecho.

La individualización administrativa sólo es posible en la multa proporcional que establece dicho margen de discrecionalidad, flexible entre un máximo y un mínimo legales.

II. INDIVIDUALIZACION ADMINISTRATIVA

1.- CONFRONTACION DE LA CONDUCTA O HECHO CON EL TIPO CONSTITUTIVO DE LA INFRACCION FISCAL.

Como se ha visto el legislador también desenvuelve una tarea de individualización, un tanto, si se quiere, alejada de la realidad particular inmanente al caso concreto. No obstante, ella es instrumento muy útil dentro de la individualización administrativa. (124)

El legislador tiene el deber de preveer las situaciones, que dado el momento histórico, político, cultural, económico,-

son considerados como dañosos y se las ha clasificado como delitos o contravenciones, según el orden de importancia impuesto en cada caso concreto.

Bajo esta confrontación y encuadramiento de la conducta lesiva del orden jurídico se encierran algunos conceptos propios y definitorios del Ilícito Fiscal; tal es el caso de la tipicidad, antijuridicidad y una probable culpabilidad que por sí sola está presuntivamente generando responsabilidad fiscal.

Si se precisa de la confrontación y ella funciona arrojando resultados positivos integradores del evento, nos debe indicar que ha habido infracción fiscal, por lo que no se dudará, que esa conducta a priori envuelve el concepto de tipicidad. Atentas las circunstancias del caso concreto y no haciendo causas de justificación, brotara por sí solo el concepto de antijuridicidad.

El tercer elemento, dijimos, sólo alcanza límites presuntivos, porque la culpabilidad no quedará plenamente comprobada y en qué medida, hasta que no se haya agotado en forma total el procedimiento de imposición y, se hayan tomado en cuenta todas las circunstancias que concurrieron en el caso especial.

Con la debida reserva, dicha confrontación debe parecerse un poco a la actividad que desdobra el Ministerio Público durante la fase de la averiguación previa, en donde trata de -

probar los dos extremos de la responsabilidad penal: la presunta responsabilidad y el llamado cuerpo del delito o presencia de una conducta o hecho por cuyo medio se violó una norma que hace que exista un bien jurídico lesionado o puesto en peligro.

Probados dichos extremos se consigna, dando lugar a una nueva situación jurídica, en la que el Juez es el personaje central del drama.

Como todo tiene un principio, juzgo como inicio de la tarea individualizadora administrativa el que la autoridad fiscal sancionadora despliegue una actividad tendiente a confrontar la conducta con el tipo constitutivo de la infracción fiscal.

En este primer paso, toma cuerpo el principio legal que lleva el nombre de "principio de legalidad", en el que se ordena no imponer pena alguna sin que previamente haya norma que prevea el ilícito por el que se aplica. Dicho de otro modo: -- "No hay delito sin ley" o, como diríamos en materia fiscal: -- "No hay infracción sin ley que la prevea". (125)

Es en el Derecho Penal donde con mayor fuerza opera este principio, lo que obliga a aplicar el principio constitucional de no imponer pena alguna por analogía o mayoría de razón. Ante la existencia de una determinada conducta que revista infracción fiscal, debe habersele señalado una pena determinada en forma previa.

En el Derecho Fiscal, por tanto, debe de exigirse que - las conductas estén descritas previamente y, que a esa conducta descrita corresponda una pena determinada, en nuestro caso: la imposición de una multa fiscal.

En opinión del connotado maestro y Licenciado Francisco De la Garza, esta primera fase consiste en que la autoridad administrativa fiscal debe de identificar el presupuesto o hipótesis punible, este es, la norma o normas legales que previenen una conducta que tiene el carácter de contravención o falta. -

(126)

En la parte final, debería de hablarse de infracción o Ilícito Fiscal, tratando de alcanzar con esta denominación, -- tanto a las contravenciones como a los delitos, los que como - se observó, también son multados administrativamente por la autoridad fiscal. (127)

En el mismo, se sujetan esos resultados a todo un procedimiento de verificación que establezca de manera definitiva - la responsabilidad penal. (128)

De manera análoga, la autoridad administrativa fiscal - deberá de acreditar que dicha conducta está descrita y califi- cada como Ilícito Fiscal y que, hay una presunta culpabilidad- por parte del agente infractor.

2.- CIRCUNSTANCIAS DE LA INFRACCION

a).- Nota Introdutoria

Pocos en verdad son los trabajos que tratan de manera -- privativa de las circunstancias de un modo genérico, aún cuando su importancia no se puede desdeñar, en virtud de que son los -- elementos o sustancia propia lo que da vida, en el caso particular, al Ilícito Fiscal y, sin los cuales, no es posible inducir conclusiones para la aplicación concreta de la multa fiscal.

Para corroborar dicha importancia, basta señalar que, -- esencialmente las normas jurídicas tienen un carácter general, -- abstracto, impersonal, que hace de ellas modelos genéricos en -- su aplicación, y que tienen la protensión de ser adaptadas al -- caso particular, cuando éste se presenta. Como es obvio y natural, el caso particular está previsto de sus peculiares características, muchas veces no contempladas por la norma. Dichas características son las circunstancias que funcionan como elementos inescindibles para una adecuada individualización fiscal de la multa.

Si bien el legislador puede marcar los senderos por los -- que se oriente la actividad sancionadora, no es posible que lo -- haga en forma efectiva y justa, pues la norma jurídica, como -- tal, no puede comprender todos y cada uno de los casos que se -- den en la vida jurídica de un país: de ahí que se recurra a las circunstancias que se agrupan alrededor de la comisión del Ilí-

cito Fiscal, a fin de realizar una completa labor de individualización administrativa. (129)

En los incisos que a continuación se desarrollan, se -- busca hacer un estudio que procura obtener algunos elementos o circunstancias más o menos permanentes dentro del Ilícito Fiscal, haciendo obvia la respuesta de que no se trata de una clasificación exhaustiva, sino enumerativa y ejemplificativa de -- las mismas, porque es en última instancia el caso particular -- el que enseña sus propias características y naturaleza de las mismas.

Si ello hace imprecisa cualquier clasificación, también colabora a tal fin, el que por su naturaleza hablemos en un momento dado de circunstancias previas, concomitantes y posteriores a la realización del Ilícito Fiscal, lo que origina, como es lógico, una gran variedad de dichas circunstancias. (130)

Lo que si puede afirmarse con cierta seguridad, es que son dos las áreas que pueden dar nacimiento a la mencionada variedad de circunstancias. Pueden tener su origen en el sujeto -- o, bien, tener su origen fuera de él, con lo cual nos es permitido hablar de circunstancias:

a) Subjetivas y,

c) Objetivas;

c) Excluyentes de responsabilidad

a) Serán subjetivas todas aquellas circunstancias que es

tá referidas al sujeto infractor de la norma fiscal. Queda comprendida toda forma de manifestación de voluntad interior o exterior que produzca consecuencias de Derecho.

b) Por exclusión, será todas aquellas que concurren junto con las subjetivas en la formación del Ilícito Fiscal y, -- que en cierto modo, podemos, en un momento dado, estudiarlas -- sin hacer una especial referencia al sujeto infractor de la -- norma fiscal.

c) Un tercer tipo de circunstancias lo constituye el de las excluyentes de responsabilidad. Las mismas pueden ser sub-jetivas u objetivas, dependiendo de la ley que las reconozca y tienen por fin destruir los efectos antijurídicos del evento -fiscal.

Nada impide que alguna circunstancia objetiva o subjetiva se convierta por voluntad y obra del legislador en causa excluyente de responsabilidad, o, por el contrario, alguna de éstas pase a ser una circunstancia de inculpación: tal como sucede, por ejemplo, con el error aritmético en nuestra legisla---ción fiscal, en la que se le considera más como elemento inte-grador y atenuador que como excluyente de responsabilidad. (131)

Una debida consideración y conocimiento de las mismas, -dará margen a que la autoridad fiscal sancionadora emita una-decisión justa y apagada al caso concreto, con lo cual se ha--ría saludable la justicia fiscal.

En el conocimiento y aplicación de las mismas, gira el concepto de individualización fiscal de la multa.

b) Subjetivas

El Dr. Miguel Angel García Domínguez aceptando la existencia de éstas, nos dice: "tanto las sanciones penales propiamente dichas, como las sanciones fiscales de índole penal, deben imponerse tomando en cuenta las circunstancias objetivas de la infracción y condiciones subjetivas del infractor". (132)

Edmundo Mezger, refiriéndose a las mismas expresa que - las podemos encontrar invariablemente "en el alma del agente - infractor" (133)

Gran parte de los autores al tratar de identificar las distintas circunstancias, nunca hacen una clasificación analítica de las mismas, por lo que se refieren al estudio de las distintas especies de circunstancias de una manera indistinta y global, sin hacer distinciones entre unas y otras. (134)

De ese abigarrado terreno, hemos tratado de tomar en cuenta algunas que por sus características sólo pueden ser referidas al sujeto y que tienen, por lo tanto, cierta aceptación como circunstancias subjetivas dentro de nuestro Derecho Fiscal sancionatorio:

a) Educación

b) Costumbres y hábitos personales

- c) Conducta precedente
- d) Motivos que lo impulsaron o determinaron a delinquir.
- e) Condición Económica
- f) Culpabilidad
- g) Comportamiento posterior
- h) Emoción y otros sentimientos anímicos
- i) Incapacidad
- j) Demás antecedentes y condiciones personales.

El Derecho Penal es el que ha dado un lugar más especial a un determinado número de circunstancias, por plasmarlas expresamente como la educación, las costumbres individuales, la conducta precedente, etc., que, pensamos, el derecho fiscal también debe tomar en cuenta al fijar sus sanciones, por que, en un momento dado y atendiendo el caso particular, cualquiera puede ser determinante al presentarse el Ilícito Fiscal o puede ser un dato fehaciente como antecedente del mismo o, como comportamiento posterior del infractor.

Sin embargo, no ha sido por incuria legislativa o ignorancia, el que no se le den aplicación en nuestro ramo legal. Antes bien, en los Códigos Fiscales se prevía, que se deberían tomar en cuenta las condiciones del causante, concepto bajo el cual se encerraban un sinnúmero de circunstancias personales que tenían el imperativo de ser aplicadas al momento de imponer una sanción. (135)

Por desgracia nuestro Código Fiscal vigente no prevee ninguna situación similar, dejando una enorme laguna, ya que también prevee multas proporcionales entre máximo y mínimo, -- que no pensamos cómo puedan o bajo que criterios deban aplicarse. (136)

Por otro lado, hay otras circunstancias que si tuvieron una referencia específica dentro de nuestra legislación, como lo fue hasta nuestro Código de 1966, la condición económica -- del infractor, incluida dentro de las reglas para la aplicación de sanciones en el artículo 37 y ratificada de manera -- constante por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en tesis válidas desde el año de 1937. (137)

El Código Penal también hace una referencia a la misma, por lo que es obvia su importancia, sobre todo, en tratándose de la multa fiscal.

Tan importante es, que puede servir de factor para determinar casos de inconstitucionalidad, como el de la imposición de la multa excesiva.

La condición económica como nota económica es insoslayable dentro del proceso de individualización de la multa fiscal. (138)

No menos importante lo es la culpabilidad, como elemento eminentemente subjetivo dentro de la formación del ilícito Fiscal.

Al igual que en el Derecho Penal, existen dos grados de culpabilidad: El Dolo y la Culpa.

Dolo y Culpa parecen reflejar en sí mismas, categorías graduadoras de la pena. (139)

Al contrario de dicha opinión, pienso que si bien su valor no deja lugar a dudas, no son tan determinantes como se les quiere calificar, ya que, hay otras de la misma naturaleza, que del mismo modo, deben y influyen en la medida de la pena, tal es la situación económica del infractor, a la que hemos hecho referencia en líneas anteriores; o la educación, o modos de vivir, los motivos que lo indujeron a violar la ley fiscal, etc.

De este modo, el conocimiento que de la violación se tiene en la infracción fiscal y de sus resultados antijurídicos en el caso de dolo, o, la imprevisión o negligencia que llevan a un resultado no previsto, es decir, el caso de culpa, contribuyen como elementos valoradores de la individualización fiscal de la multa.

Incluimos la capacidad, en virtud de que hablamos de circunstancias en un sentido genérico, y la misma, puede concurrir, bien como excluyente de responsabilidad o como circunstancia simple, en el caso de incapacidad relativa. (140)

Habrán circunstancias entremezcladas, derivadas unas de otras, pero que pueden ser consideradas en forma unitaria en -

la individualización de la multa fiscal.

c).- Objetivas

Las circunstancias objetivas representan el otro grupo de elementos que, justo con las subjetivas van a servir de base fundamentadora para la correcta individualización de la multa fiscal.

Edmundo Mezger propone que las circunstancias consisten en una descripción objetiva de determinados estados y procesos que deben constituir la base de la responsabilidad... del agente.

Se trata, por tanto, de estados y procesos externos, -- susceptibles de ser determinados espacial y temporalmente, perceptibles por los sentidos, objetivos, fijados en la ley por el legislador en forma descriptiva y que han de ser apreciados por el Juez mediante la simple actividad de conocimiento. (141)

Recordemos que hay elementos objetivos que se encuentran inmersos como circunstancias normativas en la propia ley. Pero hay otras, que están fuera y, por lo tanto, no están previstas.

Jurisprudencia y doctrina confirmadas por la legislación nunca hacen una clasificación separatoria entre dichas circunstancias: objetivas y subjetivas.

Podemos citar, entre las circunstancias objetivas que -

se pueden presentar en el Ilícito Fiscal, las siguientes:

- a) Gravedad o importancia de la infracción
- b) Formas y modalidades de la infracción
- c) Resultado de daño o peligro
- d) Cualidad del bien jurídico lesionado
- e) Perjuicios ocasionados a la colectividad.
- f) Naturaleza de la acción u omisión
- g) Medios empleados para ejecutarla
- h) El mayor o menor éxito en sus negocios y sus consecuencias utilidades
- i) Tiempo y lugar de ejecución
- j) Modo y ocasión
- k) Rompimiento de prácticas establecidas
- l) Calidad de funcionario o empleado público.
- ll) Las demás que se desprendan de los elementos objetivos de la norma y el hecho.

Todos y cada uno de estos elementos pueden ser estudiados de manera especial, desligados e independizados del sujeto agente infractor. Aunque es obvio, desde luego, que no pueden aparecer sin la voluntad del ser humano.

Lo mismo que pasa con las puramente subjetivas, hasta el Código Fiscal anterior, se puso un mayor énfasis a dos elementos normativos; ellos son: la importancia o gravedad de la in--

fracción y el rompimiento de prácticas establecidas.

La gravedad de la infracción es un concepto que encierra otras circunstancias objetivas y subjetivas, por lo que se hace difícil dar una definición de lo que se entiende por la misma. (142)

De ello hace constancia una resolución del Tribunal Fiscal de la Federación del año de 1940, que dice que la gravedad de la infracción no depende únicamente de la cuantía de lo defraudado al Fisco, sino también de otros elementos, externos, y así, en tratándose del Impuesto sobre la renta, la falta de envío de la copia del inventario debe estimarse importante, ya que se trata de un elemento importante para el estudio de la declaración. (143)

El rompimiento de prácticas establecidas es un término que puede resultar un poco vago, al existir figuras jurídicas ya plasmadas, como la reincidencia, que en un momento dado pueden absorber dicho concepto. (144)

Las llamadas prácticas establecidas son aquellas conductas reiteradas de un grupo generalizado de personas de carácter doloso, que tienen por objeto burlar el control fiscal para no pagar total o parcialmente sus créditos fiscales, o no cumplir con sus demás obligaciones accesorias. (145); como sucede, por ejemplo, con la inveterada costumbre de llevar un doble juego de libros, etc.

El espíritu de la ley es que la sanción fiscal, en nuestro caso, la multa, se imponga de tal manera que por su punición evite este tipo de prácticas.

Propugno porque se les trate como reincidentes, bastando la comprobación de dos o más conductas de la misma especie. No por ello debe de perder su carácter de circunstancia con el mismo valor que las otras.

Dejemos que sea el caso particular el que señale por sí solo sus particulares notas definitorias, así como su alcance y consideración.

d) Causas que obligan a la autoridad a no imponer multa aún -- cuando haya infracción.

Como se vió, las circunstancias, tanto objetivas como subjetivas, en su momento, integran la estructura del Ilícito-Fiscal. Sin embargo, hay ciertos casos, de circunstancias que bien pueden ser subjetivas u objetivas, que hacen que la infracción no sea sancionada, aún cuando existe positivamente la violación fiscal.

El Doctor Miguel Angel García Domínguez destaca como un momento inseparable dentro de la secuencia lógica de la individualización, el valor que se otorgue a la existencia de causas de irresponsabilidad fiscal; dicho procedimiento lógico se desenvuelve en su opinión del siguiente modo: "Como guía de aná-

lisis lógico, inicialmente habría que constatar si hay obligación legal y si hay una conducta que implique incumplimiento; a continuación verificar si tal incumplimiento está tipicado como infracción; después habría que cerciorarse si tal conducta típica está o no protegida por una justificante y, en caso negativo, llegar a la conclusión de que existe antijuridicidad." (146)

Por lo que ante la existencia de excluyentes de responsabilidad, se plantea la situación legal de conductas que según Sebastián Soler, son ilícitas, que el Derecho Positivo no sanciona; tal como ocurre en el malogrado deporte del Box que constantemente cobra víctimas y que sin embargo no son castigados sus infractores por la concurrencia de una de estas justificantes.

El número de ellas puede variar, según sea el reconocimiento legal que de ellas se tenga.

Al respecto, Carlos Martínez Pérez advierte: "Por lo que respecta a las posibles causas de justificación, hay que decir que la naturaleza del delito fiscal no se acompasa muy bien con el catálogo de circunstancias que se recogen en nuestro Código Penal. Ello, no implica sin embargo, que en principio deban descartarse el juego de todas ellas". (147)

Se refiere que las excluyentes de responsabilidad que provee el Código Penal, muchas veces, no tendrán aplicación en

el Derecho Fiscal, por no adaptarse a las peculiares características del mismo; por ejemplo, no pueden darse los requisitos que se exigen para la legítima defensa.

James Goldschmidth y Georg Anders opinan que en nuestra materia sólo deben aplicarse las excluyentes de responsabilidad del Derecho Público: manifiestan que "la aplicación de las causas de justificación debían constreñirse a las del Derecho Público, por cuanto regulan las relaciones entre el Estado y sus súbditos, por lo que debe negarse validez a las que regulan los tipos especiales que regulan las relaciones jurídicas privadas". (148)

Sólo que nunca detallan cuáles son ellas; por lo que según el caso especial, debe admitirse como ya lo hizo Carlos -- Martínez Pérez, la operatividad y validez de casi todas ellas, aún cuando limitadas a las características tan singulares de nuestro Derecho Fiscal.

Se pueden admitir, según el Código Tributario para América Latina las siguientes:

ARTICULO: 80: "Excluyen de responsabilidad.

- a) Incapacidad absoluta
- b) Fuerza Mayor
- c) Estado de Necesidad
- d) Error de Hecho
- e) Cumplimiento de la Ley

f) Obediencia Debida

Con referencia específica al error, su artículo 81 seña la: "pueden ser eximidos de responsabilidad, quienes por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho, hayan considerado lícita la infracción". (149)

De manera general la doctrina reconoce como excluyentes a las citadas de dicho Código para América Latina, incluyendo el miedo insuperable. (150)

Nuestra legislación reconoce como eximentes de responsabilidad a las siguientes:

- a) Caso Fortuito
- b) Fuerza Mayor
- c) Infracción cometida por hechos ajenos al infractor.
- d) Pago Espontáneo

En diversos artículos de nuestro Código Fiscal se hace referencia especial a cada una de estas eximentes. (151)

Ordenando de manera sistemática las anteriores consideraciones, se pueden agrupar de la siguiente forma, por ser posible su aplicación dentro del procedimiento sancionatorio fiscal: (152)

- a) Incapacidad Absoluta
- b) Fuerza Mayor o Caso Fortuito
- c) Error de Hecho y de Derecho

- d) Estado de Necesidad
- e) Obediencia Jerárquica
- f) Cumplimiento de la ley
- g) Miedo grave
- h) Pago Espontáneo

Siempre que alguna de estas excluyentes se presente, por así proveerlo la ley fiscal, debe de excluirse la responsabilidad fiscal y dejar de aplicarse multa.

III.- GRADUACION DE SU MONTO

a) Circunstancias Subjetivas y Objetivas

En los presentes incisos se atiende de manera preferente la necesidad de encontrar los parámetros justo de graduación de la multa fiscal en base a la consideración conciente y legal -- por parte de la autoridad sancionadora de las distintas circunstancias que en forma positiva han contribuido a la formación -- del Ilícito Fiscal, contravención o delito.

A lo largo de la historia de la imposición de las penas, algunas corrientes dieron mayor relieve a los conceptos objetivos del ilícito y de esta forma, quisieron encontrar la medida entre pena y delito, situación que encontró eco en pensadores como Kant y otros. (153)

A dicha tesis se han enderezado duras críticas, sobre todo porque parece implicar y alientar el espíritu de venganza, -

al igual que ocurrió con la conocida Ley del Tali3n en la anti-
guedad.

Al correr del tiempo surge una reacci3n cultural coman-
dada por Lombroso, Ferri y Gar3falo, que aportaron como nuevo-
ideal el que la pena, antes que adecuarse al delito, se adecua
ra al delincuente, con lo cual la individualizaci3n parece con-
vertirse en un estudio m3dico-criminal del sujeto, muchas ve-
ces divorciado del hecho que se hab3a cometido. (154)

Ante esta nueva corriente, la individualizaci3n toma --
perfiles hondamente subjetivos; son el juego de las circunstan-
cias subjetivas las que determinan el criterio sancionatorio.

Pero, sin embargo, cabe preguntarse si en material fis-
cal podemos hacer uso de cualquiera de estas dos corrientes pe-
nalistas, o, si hay que buscar otra que atienda las necesida-
des de nuestra materia.

Si se toma la primera postura caer3amos en el absurdo --
de considerar a la multa fiscal como retribuci3n por la infrac-
ci3n cometida; por lo tanto, ser3a considerarla como una viola-
ci3n eminentemente objetiva.

Si acogemos el pensamiento subjetivo, en que s3lo se to-
mar3an las circunstancias de este g3nero como gu3a en la impo-
sici3n del monto de la multa fiscal, caer3amos en un terreno --
que est3 reservado al Derecho Penal, el cual, en funci3n --
del delito cometido, instrumenta³ un procedimiento de educaci3n

y capacitación para la reincorporación del individuo a la sociedad. (155)

Somos de la opinión, como también de la del Doctor García Domínguez, que deben ser tomadas en cuenta, sin discriminación alguna, tanto las circunstancias objetivas como las meramente subjetivas. Al respecto manifiesta: "las sanciones penales propiamente dichas, como las sanciones fiscales de índole penal, deben imponerse tomando en cuenta las circunstancias objetivas de la infracción y condiciones subjetivas del infractor". (156)

Hasta el Código anterior, el artículo 37, trataba de balancear unas y otras, sin inclinación objetiva o subjetiva alguna; por lo cual podemos presumir que el espíritu de la ley fiscal debe ser el de dar igual importancia a las dos.

b) Agravantes y Atenuantes

A continuación vamos a referirnos a un grupo de circunstancias que por consideración especial de la ley tienen por función, estar dirigidas directamente al monto de la pena, de tal modo agravándola o atenuándola, según sea el caso; al igual que en el Derecho Penal hablaremos de Circunstancias Atenuantes y Circunstancias Agravantes.

Antonio Rocha Jr. justifica su existencia en los siguientes términos: "por buena que se suponga una ley penal, pecará -

por demasiada severa en unos casos, y por muy benigna en otros, si no deja a los jueces alguna libertad para aumentar o disminuir las penas dentro de ciertos límites, fijados en la misma ley, en atención a las circunstancias que procedieron, que - - acompañaron y que siguieron al delito, y de las personales del delincuente, para proporcionar la pena a la gravedad de aquél. Esto demuestra -dice- sin lugar a dudas, que es racional, justo y necesario el sistema de circunstancias atenuantes y agravantes. (157)

Eugenio Florián con más precisión se refiere a las mismas; nos dice "que constituyen hechos accesorios que existiendo ya el delito en sus elementos constitutivos, modifican su - cantidad teniendo en cuenta el daño o la valoración política.

El delito subsiste, pero su cantidad se agrava o se atenua, o la punibilidad del delincuente se modifica por la influencia del elemento político, o sea, el alarma social". (158)

Dichas circunstancias existen, como se dijo, de manera accesoria al delito o contravención y, generalmente son producto, como lo sostienen varios autores, de la culpabilidad del sujeto.

Así nos lo hacen saber García Domínguez y Cuello Calón: "más bien expresan lo culpable del proceder humano, son elementos para graduar la culpabilidad y son de índole subjetivo predominante", señala el primero. (159). El segundo nos dice; - -

"son personales y consisten en estados o situaciones que disminuyen la inteligencia o la voluntad del agente, determinándolo más fácilmente al delito, haciendo que manifiesten una mayor perversidad" (160) Este último vale para las circunstancias agravantes, porque dicho estado subjetivo puede ser signo no de perversidad sino de flaqueza ante el ilícito, por lo que funcionaría como atenuante de la infracción fiscal.

En función de las atenuantes se debe de atenuar la pena que se quiera imponer. La existencia de una agravante hará que se agrave, según el caso particular, la pena o multa fiscal.

Así como el delito debe su existencia al ambiente, social, cultural, económico, político de determinado lugar y tiempo; pensamos que lo mismo ocurre con las circunstancias atenuantes y agravantes, en que es la ley la que dice la última palabra en su aplicación, aún cuando no las prevea de modo específico.

Dicho carácter, lo pueden tener, entre otras circunstancias atenuantes y agravantes: la premeditación, el motivo bajo y antisocial, el medio empleado que sea revelador de especiales aptitudes en el delincuente, la persona o cosa objeto del ilícito, el empleo de determinados instrumentos para su ejecución, modo, ocasión que originen graves males, etc. (161)

El actual Código, en su artículo 77, se refiere a algunas causas agravantes y atenuantes. (162)

Su empleo es innegable en la imposición de la multa fiscal, por lo que debe hacerse una referencia especial en nuestras leyes fiscales para que se valore su aplicación.

c) Término Grave y Término Leve

Has sido varios los intentos de la doctrina de establecer tablas que tengan por fin medir la cantidad o calidad de la pena. (163)

Transcribe sólo un ejemplo de ellas, elaborada por Eugenio Cuello Calón. (164). Las reglas son las siguientes:

Primera: Cuando en el hecho concurriera sólo alguna circunstancia atenuante, se impondrá el grado mínimo.

Segunda: Cuando concurriera sólo alguna circunstancia agravante impondrán la pena en el grado máximo.

Se dejará de imponer dicha pena, teniendo en cuenta la naturaleza y circunstancias del delito y del culpable.

Tercera: Cuando concurrieren circunstancias atenuantes y agravantes, las compensarán racionalmente (los tribunales) para la determinación de la pena, graduando el valor de unas y otras.

Cuarta: Cuando no concurrieren circunstancias atenuantes ni agravantes, los tribunales teniendo en cuenta la mayor o menor gravedad del hecho, y la personalidad del delincuente, impondrán la pena señalada por la ley en el grado que estimen

pertinente.

Quinta: Cuando sean dos o más las circunstancias atenuantes o una sola muy cualificada y no concurra agravante alguna, los tribunales podrán imponer la pena, inmediatamente inferior en uno o dos grados a la señalada por la ley, aplicándola en el grado que estimen correspondiente, según la entidad y número de dichas circunstancias.

Sexta: Cualquiera que sea el número y entidad de las circunstancias agravantes, los tribunales no podrán imponer pena mayor que la designada por la ley en su grado máximo, salvo en el caso en que concurra la agravante decimoquinta del artículo 10 en el que se aplicará la pena superior en uno o dos grados, a partir de la segunda reincidencia, en la extensión que aquellos estimen conveniente.

Séptima: Dentro de los límites de cada grado, los Tribunales determinarán la cuantía de la pena, en consideración al número y entidad de las circunstancias agravantes y atenuantes y a la mayor o menor extensión del mal producido por el delito.

De lo anterior, podemos hacer derivar lo siguiente: En nuestro personal criterio se optó por el sistema legal que establece para la multa un mínimo y un máximo dentro del cual, es el criterio discrecional de la autoridad sancionadora, la que califica, valora y evalúa todas y cada una de las circunstancias que forman y rodean al ilícito Fiscal y, de aquellas, que

atenúan o agravan la pena. De este modo se fijan dos extremos: Término Grave y Término Leve.

Considero que el término grave puede ir del término medio aritmético entre el mínimo y el máximo hacia este último, atendiendo preferentemente al dominio de una agravante o más sobre otras que pudieran considerarse atenuantes. Ahora bien, para considerar a dicha circunstancia agravante como dominante, habría que estudiar y evaluar las demás circunstancias normales de aparición del Ilícito Fiscal.

El término Leve se aplicaría desde dicho término medio aritmético hacia el mínimo establecido en la multa, cuando prevaleciera alguna o algunas circunstancias atenuantes sobre las otras.

El término medio aritmético se fijaría para el caso de que no concurriera ninguna circunstancia atenuante o agravante de la penalidad.

De este modo, la multa iría del mínimo al máximo, según el distinto juego de las circunstancias y del criterio de la autoridad fiscal sancionadora para calificarlas.

d) Desvío de Poder

Problema cotidiana en el Tribunal Fiscal de la Federación es el de las constantes e inadecuadas aplicaciones de la Ley Fiscal al imponer multas por infracciones fiscales, cayendo con

frecuencia en casos de Desvío de Poder.

Nuestros Códigos Fiscales en acatamiento de la garantía de legalidad constitucional, han exigido que la resolución sancionadora está debidamente fundada y motivada. (165)

En dicha obligación estriba la diferencia de nuestra Ley Fiscal con la doctrina francesa clásica que señalaba que aún cuando el acto viciado de desvío de poder era objetiva o externamente regular, al hacerse el examen de su regularidad interna, surge la violación al espíritu de la ley.

De ahí que esa irregularidad se le califique de oculta o clandestina; constituye una ilegalidad disfrazada que radica en el móvil o intención psicológica perseguida por el agente administrativo. (166)

Por ello la jurisprudencia francesa clasifica en tres grupos los casos de Desvío de poder:

1).- El autor del acto administrativo ha actuado para satisfacer una animosidad personal, sea de origen privado, político o comercial; por ejemplo, excluir a un proveedor de la adjudicación de servicios, para o por razones políticas.

2) El autor del acto utiliza sus poderes para satisfacer no el interés general sino ciertos intereses privados; por ejemplo, expropiaciones o requisiciones en beneficio de intereses particulares.

3) El autor del acto persigue la protección de un interés general, para que no es el que quiere la ley que rige el acto o la función; por ejemplo, usar el poder de policía en vista de fines patrimoniales o financieros.

Señalábamos que se distingue de dicha doctrina, porque acoge la doctrina contraria, es decir, la doctrina italiana, sostenida, entre otros, por Zanobini, que llega a señalar: que el desvío de poder se resuelve en un vicio relativo a los motivos, porque ocurre cuando el órgano competente, al dictar el acto, se basa en motivos diversos de aquellos que debían inspirarlo por la causa del acto. (167)

Por tal motivo, habrá desvío de poder, siempre que el acto sancionador no se ajuste o se encuentra motivado respecto del acto violatorio y sus distintas circunstancias.

No es posible, por tanto, sancionar conductas que no se ajusten a la descripción típica de la norma. Si no existen hechos fundadores de la sanción, no puede haber multa fiscal, sin peligro de caer en Desvío de Poder.

Es reiterada la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, en el sentido de que la falta de motivación de una multa fiscal, es causa de nulidad de la resolución sancionadora por Desvío de Poder. (168)

Por estas causas es imperativo en la individualización de la multa fiscal que la autoridad fiscal funde razonadamente

su aplicación concreta de la ley.

e) Multa Excesiva

Una de las prohibiciones constitucionales, le constituyó la multa excesiva, ya que el artículo 22 Constitucional en forma textual establece: Quedan prohibidas las penas de mutilación, y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras formas inusitadas y trascendentales.

No se considerará como confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas".

La expresión, Multa Excesiva, resulta como advierte Mariano Coronado, un tanto vaga, ya que sólo los jueces están en aptitud de resolver según los casos, cuando deba entenderse -- que existe la multa excesiva, pues se necesita atender a la -- fortuna y condiciones del multado.

En su opinión, puede considerarse excesiva una multa, -- cuando absorbe todos a la mayor parte de los recursos de un individuo. (169)

Más claramente, en una tesis jurisprudencial del Tribu-

nal Fiscal de la Federación citada por José M. Fernández y Cuevas, se sostiene que tienen el carácter de multa excesiva las que se fijan sin tener en cuenta las circunstancias en que se incurrió en la infracción y el alcance de las mismas. (170)

En un Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación citado por el Lic. Francisco De la Garza se dice que para la estimación de una multa administrativa y su estimación de que es constitucional, deberá tomarse en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia en la comisión del hecho que la motivó, en relación con la capacidad económica del infractor, bases que deberán observarse para que no resulte excesiva. (171)

Creo conveniente redondear lo anterior mediante el empleo de otras tesis jurisprudenciales. (172)

"Para estimar si el monto debe considerarse excesivo, es necesario tener en cuenta diversos elementos como son: la buena o mala fe, la importancia del negocio, las posibilidades económicas del infractor, la gravedad de la infracción, etc. (173)

Como nunca se hace una relación exhaustiva sobre qué circunstancias deben concurrir para no considerar a la multa como excesiva, podemos concluir que existirá la misma, siempre que el monto no corresponda fielmente a las circunstancias que

procedieron, acompañaron o siguieron a la comisión del Ilícito Fiscal y al alcance que legalmente se les confiere a las mismas.

La multa excesiva tiene de diferencia con el Desvío de Poder, el que la primera tiene por fundamento la existencia de una infracción fiscal, sólo que la autoridad al imponerle una multa no considera debidamente sus circunstancias y el valor que debe atribuírseles.

En el segundo caso, es decir, en el desvío de poder, lo que hace falta son causas suficientes para considerar como infracción una determinada conducta. En otras palabras, no existen motivos suficientes para imponer una multa fiscal.

IV.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA RESOLUCION SANCIONADORA.

a) Diversos aspectos.

El principio de legalidad establecido por el artículo 16 Constitucional es una máxima de seguridad jurídica para el gobernado.

Dicho principio consiste en ordenar que todo acto de molestia sea debidamente fundado y motivado. (174)

Motivación y fundamentación son dos elementos inescindibles para que tenga lugar la invasión a la esfera jurídica de todo gobernado; esfera que protege en forma amplia el Juicio de Garantías.

Cualquier género de sanción importa un acto de molestia de los definidos por el artículo 16 Constitucional. Dentro del marco de las señaladas sanciones se encuentra la multa que implica una limitación de los derechos reconocidos y protegidos legalmente y que indudablemente, como ya se afirmó, constituye una tacitura punitoria que afecta el patrimonio del infractor de la ley fiscal.

Si la multa fiscal constituye un acto de molestia debe llenar previamente los requisitos de fundamentación y motivación que categóricamente le marca la Constitución Federalista de nuestro país.

En el desarrollo de los siguientes incisos analizaremos brevemente el cumplimiento de estos dos requisitos de seguridad jurídica plasmados dentro del contexto de la garantía de legalidad.

El análisis se ha dividido en dos; a saber:

- a) Fundamentación y motivación del monto de la multa fiscal.
- b) Fundamentación y motivación de la multa fiscal.

Se ha considerado para dicha división, que en los dos sectores deben ser aplicados dichos principios constitucionales, ya que pueden ser distintas las soluciones que en cada caso puedan darse.

b) Fundamentación y Motivación del Monto de la Multa Fiscal.

El maestro Ignacio Burgoa señala que la fundamentación consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 Constitucional deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevee la situación concreta para la cual sea precedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice. (175)

Además para que la fundamentación pueda darse válidamente, la autoridad debe satisfacer ciertas condiciones:

1.- En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;

2.- En que el propio acto se prevea en dicha norma;

3.- En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;

4.- En que el citado acto contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen. (176)

La fundamentación del monto de la multa fiscal tendrá -verificativo siempre que la autoridad, previos los requisitos señalados anteriormente, exprese de modo claro los preceptos - que le han autorizado para la aplicación del conjunto de reglas de individualización administrativa que dieron lugar a su

resolución o imposición de la multa fiscal.

Faltará la fundamentación del monto de la multa fiscal -- siempre que la autoridad de modo arbitrario fije su cuantía -- sin tomar apoyo en las reglas que la propia ley la señala dentro del límite de sus atribuciones.

Por otro lado y examinando la Motivación, el maestro de Garantías y Amparo, José R. Padilla, nos dice que la misma significa que la autoridad debe señalar las causas o circunstancias de hecho en que se encuentra el gobernado para que hagan aplicable la ley al caso concreto. (177)

Ello nos autoriza a concluir que la motivación del monto de la multa fiscal consiste en que la autoridad fiscal al fijar su volúmen haga una exacta calificación de las circunstancias que integran a la infracción fiscal, atendiendo particularmente el caso concreto, que es en última instancia el que otorga la vía y alcance de las mismas.

El monto de la multa fiscal puede adolecer de falta de motivación cuando el mismo es notoriamente desproporcionado a las circunstancias que lo originan.

De esta forma consideramos pueden darse la motivación y fundamentación en el monto de la multa fiscal, bases sobre las que pueden girar la existencia de las instancias procesales correspondientes.

c) Fundamentación y Motivación de la Multa Fiscal.

Es significativo en la práctica fiscal la utilización de los conceptos de fundamentación y motivación, tan es así, que el legislador ha incorporado dichos conceptos dentro de nuestra legislación fiscal de manera expresa. (178)

En tratándose de la multa fiscal no podemos decir lo mismo, ya que de manera expresa nuestros Códigos Fiscales han hecho referencia a la aplicabilidad de dichos principios. (179)

La fundamentación en la multa fiscal, debe consistir, como lo dice el Lic. José R. Padilla en que la autoridad señale en sus resoluciones los preceptos aplicables al caso concreto. (180)

Aduce que deben precisarse con exactitud los números de los artículos y no simplemente hacer referencia a determinados ordenamientos legales.

Una multa fiscal que acata el principio de fundamentación debe señalar clara y precisamente, los artículos que la hacen precedentes. No puede aplicarse multa fiscal a una situación irrelevante que sólo merece como sanción recargos fiscales por proveerlo así la ley.

La motivación de la multa fiscal, como observa el destacado maestro Ignacio Burgoa, implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos respecto de los que se

pretende cometer el acto autoritario de molestia, sean aquellos a que alude la disposición legal fundatoria, esto es, el concepto de motivación empleado en el artículo 16 Constitucional indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley. (181)

La motivación de la multa fiscal se presentará en todos los casos en que la autoridad fiscal ante la existencia de un ilícito fiscal declara que éste es generador de consecuencias normativas por estar previsto en una norma general que así lo contempla.

Si la ley fiscal prevee que si ocurre fácticamente un Ilícito Fiscal la sanción correspondiente es una multa fiscal, no se estará faltando a la motivación si la autoridad sancionadora así lo manifiesta en el proceso de imposición o individualización de la multa fiscal.

Muchos son los casos en que por faltas a la motivación o fundamentación de la resolución sancionadora que impone una multa fiscal se recurre a la jurisdicción de los órganos judiciales y administrativos.

Esta situación anómala puede ser aliviada si se toman convenientemente en cuenta y se aplican los principios de seguridad jurídica establecidos dentro del marco de nuestra Constitución.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (114) Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica, 1939, Pág. 270
- (115) Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, 1979.
- (116) Liszt Franz Von, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, - Madrid, Reus, 1927, 1929, Pág. 336
- (117) Artículo 81: Son infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, -- así como de expedir constancias: I. No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos. II. Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias incompletos o con errores.
- Artículo 82: A quién consta las infracciones relacionadas, con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas: --
1. Para la señalada en la fracción I... b) de 1,000.00 por el incumplimiento a los requerimientos o por su cumplimiento fuera de los plazos señalados en los mismos. -- c) de 2,000.00 en los demás documentos, etc....
- (118) De la misma habla el artículo 76 del Código Fiscal vigente.
- (119) Florián, Eugenio, Parte General del Derecho Penal, La Habana Imprenta y Librería La Propagandista, 1929, Pág. 225
- (120) Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Porrúa, S.A. 1979. Pág. 31 y sigs.
- (121) Frías Caballero, Jorge, Las Penas de Multa y Las Penas -- Cortas Privativas de Libertad, Criminalia, XXVI, No. 12, - 31 de Dic. de 1960, México, D.F., Pág: 995
- (122) Parece que se quiere dar valor a la teoría objetiva de la infracción fiscal, destacando el elemento dolo como común denominador de todas las infracciones fiscales.
- (123) El arbitrio judicial es materia penal quiere significar -- que la autoridad está en aptitud de apreciar todos y cada uno de los elementos formativos del caso concreto y a -- su arbitrio legal fijar la pena que le corresponde en base al valor de los mismos.
- (124) Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal 17a. Edición, Barcelona, Bosch, 1975, Casa Editorial, Pág. 713 V.II
- (125) Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Porrúa, S.A.

- 17a. Edición, 1983 Pág. 623
- (126) De la Garza, S. Francisco, Derecho Financiero Mexicano, -
Porrúa, S.A. 1982, México Pág. 866
- (127) Recordemos que la variedad del ilícito Fiscal se concreta a dos: la contravención y el delito fiscal.
- (128) Se sigue el procedimiento ordinario establecido por el -
Código Federal de Procedimientos Penales.
- (129) Recasens Siches, Luis, Introducción al Estudio del Dere-
cho; Porrúa, S.A., 3a. Edición, 1974, Pág. 196
- (130) Florián, Eugenio, Parte General del Derecho Penal, La Ha-
bana, Imprenta y Librería La Propagandista, 1929, Pág. -
221
- (131) Del mismo habla el artículo 78 del Código Fiscal vigente.
- (132) García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infracción -
Fiscal, Cárdenas, Editor y Distribuidor, las. Edición - -
1982, pág. 40
- (133) Mezger, Edmundo, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, -
Madrid, Edit. Revista de Derecho Privado, 1946 Pág. 325
- (134) Entre otros Ruíz Fúnes señala: interesa en orden al acto,
la naturaleza de la acción, u omisión y de los medios em-
pleados para ejecutarlo, la extensión del daño causado, -
el peligro corrido; en relación al autor, la edad, educa-
ción, la ilustración, etc.....Ruiz Funes, Mariano Crimi-
nalia, Revista de Ciencias Penales, Año XI, No. 1, Enero-
de 1945, México, D.F.
- (135) En la fracción Ia. del artículo 37 del Código Fiscal de -
1966 establecía que la Secretaría de Hacienda y Crédito -
Público, al imponer la sanción que correspondía, debe de-
tomar en cuenta la importancia de la infracción, las con-
diciones del causante....."
- (136) A las mismas se hace referencia en distintos artículos --
del Código Fiscal vigente; tales son, por ejemplo: el 84,
86, 88, 91.
- (137) R.T.F. Resoluciones y sentencias dictadas dentro del ter-
cer trimestre de 1968; exp. 1647, pág. 328 a 329.
- (138) Frías Caballero, Jorge, Las Penas de Multa y las Penas --
Cortas Privativas de Libertad, Criminalia, AÑO XXVI, No. -
12, 31 de Diciembre 1960, Méx. D.F.
- (139) Liszt Franz Von, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición,-
Madrid, Reus, 1927, 1929, Pág. 397.
- (140) De la Garza S. Fco. Der. Financiero Mexicano, 1982, Po-
rrúa, México. "Los menores e incapaces según el Der. Tri-
butario y Civil son deudores de la obligación sustantiva-
aunque no de las otras".
- (141) Mezger, Edmundo, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, -
Madrid, Edit. Revista de Derecho Privado 1946, Pág. 325.
- (142) Podrían tomarse en cuenta otras circunstancias colatera-

- les como los perjuicios ocasionados a la colectividad, - el monto de lo omitido, etc.
- (143) T.F.F. exp. 5159-940, Julio de 1940, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
- (144) El Código Fiscal de 1966 en el artículo 37 consideraba - su importancia. Podemos citar la siguiente tesis jurisprudencial: R.T.F. julio de 1937, Resoluciones de agosto 16 de 1937, exp. 3602-937.
- (145) El artículo 75 fracción IV habla de infracción continuada, que podría similar a dichas prácticas establecidas.
- (146) García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infracción-Fiscal, Cárdenas, Editor y Distribuidor, la. Edición, -- 1982, Pág. 76
- (147) Martínez Pérez Carlos, Delito Fiscal, Editorial Montecorvo, Madrid 1982, Pág. 305
- (148) Sanciones Admvas.- Argentina. Universidad Nal. de Córdoba, Imprenta de la Universidad 1946 (Dictámente para el Tercer Congreso de Juristas Alemanes de Checoslovaquia-- Reinchenberg 1927, Profr. James Geldsmchmidt y Geogr. - Anders) Pág. 50
- (149) Se señala que en nuestro derecho que la ignorancia de -- las leyes no excusa su incumplimiento, pero tomando en -- cuenta el lenguaje tan intrincado y a veces técnico que -- utiliza nuestro Derecho Fiscal, debe ser tomado como ex- -- cluyente de responsabilidad.
- (150) Se reconocen porque si es posible su existencia dada la -- naturaleza de la relación tributaria.
- (151) A ellos hace referencia el artículo 73 de nuestro actual Código Fiscal.
- (152) Es oportuno recordar que las mismas no son una clasifica -- ción que tenga la pretensión de ser exhaustiva, porque -- en última instancia es el caso particular el que revela -- las circunstancias que lo integran.
- (153) Florían, Eugenio, Parte General del Derecho Penal, La Ha -- bana Imprenta y Librería La Propagandista 1929, Pág. 216
- (154) IDEM. Pág. 420
- (155) Se habla de un Derecho Penitenciario, en el que la auto -- ridad administrativa, que es quién ejecuta la pena, la -- individualiza en una forma más veraz.
- (156) García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infracción- -- Fiscal, Cárdenas, Editor, y Distribuidor, la. Edición. -- 1982, Pág. 40
- (157) Rocha, Antonio Jr. Individualización de la pena y el Ar -- bitrio Judicial, Revista de Derecho Penal, Año I, No. 5, -- Diciembre 1941, enero de 1942, Pág. 10
- (158) Florían, Eugenio, Parte General del Derecho Penal, La Ha -- bana Imprenta y Librería La Propagandista 1929, Pág. 420 -- y sigs.

- (159) García Domínguez, Miguel Angel, Teoría de la Infracción-Fiscal, Cárdenas, Editor y Distribuidor, obus. cit. Jiménez de Asúa, Pág. 69
- (160) Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal, 17a. edición, Barcelona Bosch 1975, Casa Editorial V.II Pág. 547
- (161) IDEM. Pág. 571
- (162) Tienen ese carácter la reincidencia, las falsificaciones en contabilidad u operaciones falsas, la omisión de retenciones o recaudaciones como agravantes. Como atenuantes, entre otras, el caso de que se haya hecho el dictámen por Contador Público, el caso de pago al mes siguiente, las omisiones por error aritmético, etc.
- (163) Liszt Franz Von, Tratado de Derecho Penal, 2a. Edición, Madrid, Reus, 1927, 1929 Pág. 336
- (164) Cuello Calón, Eugenio, Derecho Penal, 17a. Edición, Barcelona, Bosch, 1975, Casa Editorial Pág. 733
- (165) Así lo exige el artículo 16 Constitucional y lo ratifica el artículo 75, fracción la. del Código Fiscal de la Federación vigente.
- (166) Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Porrúa, S.A. Méx. 1979. la. Edición Pág. 78
- (167) IDEM. Pág. 79
- (168) R.T.F. octubre a diciembre de 1960 exp. 3371-6021 de Septiembre de 1960 Pág. 23
- (169) Coronado, Mariano, Elementos de Derecho Constitucional - Mexicano, UNAM, 1977 3a. Edición, Pág. 84
- (170) R.T.F. febrero de 1938, Resoluciones de febrero 10 exp. 13184-937, Pág. 664.
- (171) De la Garza, S. Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, S.A. Méx. 1982, obus. cit. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pág. -- 105 AR3569-59 18-XI-70
- (172) Entre tanto la jurisprudencia trate de dar definiciones-considero que caerá en graves errores si pensamos que el ilícito fiscal por sí sólo fija sus propias circunstancias.
- (173) Sólo que como se ha venido afirmando, y para el caso de la multa excesiva, también puede ser admisible que es el caso concreto el que sugiere que circunstancias lo califican.
- (174) La Constitución señala textualmente "... mandamiento escrito que fundó y motivo la causa legal del procedimiento.."
- (175) Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Porrúa, Méx., 17a. Edición Pág. 592
- (176) IDEM. 592
- (177) R. PADILLA, José, Sinopsis de Amparo, 2a. Edición, Cárde

- denas, Editor y Distribuidor, Pág. 140
- (178) El artículo 75 del Código Fiscal vigente señala la obligación de la autoridad sancionadora de que su resolución esté debidamente fundada y motivada.
- (179) IDEM
- (180) R. PADILLA, José, Sinopsis de Amparo, 2a. Edición, 1978, Cárdenas, Editor y Distribuidor, Pág. 140
- (181) Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Porrúa, S.A. México, 17a. Edición Pág. 594.

CONCLUSIONES

- I.- Del incumplimiento de la obligación sustantiva o, en su caso, de los deberes formales o administrativos deriva - la existencia del Ilícito Fiscal y la reacción jurídica - que se desarrolla a través de la imposición de la sanción.
- II.- Se habla de Ilícito Fiscal en un sentido amplio y comprensivo de cualquier conducta antijurídica y violatoria del orden jurídico tributario.
- III.- El Ilícito Fiscal comparte los mismos caracteres del Ilí propiamente Penal.
- IV.- En nuestro régimen tributario existen dos clases de Ilícito Fiscal; la contravención y el delito fiscal.
- V.- La consecuencia jurídica de la aparición del Ilícito Fiscal, llámese contravención o delito, lo es la sanción jurídica.
- VI.- Con apoyo en la doctrina general sobre la Sanción existen tres géneros de sanción: cumplimiento forzoso, la indemnización y el castigo. A esta última se le ha denominado Sanción Punitiva.
- VII.- Se sostiene una doctrina general de la Sanción Punitiva en cuanto a su naturaleza, caracteres y fines.
- VIII.- Dentro del contexto del Derecho Fiscal existen dos sanciones punitivas: la multa fiscal y la privación de la libertad.
- IX.- Se sostiene que es anticonstitucional la ley fiscal en cuanto fija un doble procedimiento (judicial y administrativo) para el delito fiscal, concluyendo con la imposición de una doble pena: la multa fiscal y la privativa de libertad. Dicha situación podría resolverse dejando a la autoridad judicial, para el caso de delitos fiscales, la imposición de la pena restrictiva de libertad y conde nando en la misma sentencia al pago de la reparación civil del daño al Fisco.
- X.- La naturaleza jurídica de la multa fiscal es la de una pena con el sentido y alcance del Derecho Penal común; -

por lo que persigue el castigo del infractor y tiene por fin una prevención general y especial.

- XI.- Es constitucional la imposición de la multa fiscal por la autoridad tributaria en pleno ejercicio de sus funciones, desechándose de plano la opinión de cierto sector doctrinario que señala dicha facultad como anticonstitucional.
- XII.- Se sostiene el establecimiento de una multa que tenga -- por gradación un máximo y un mínimo y el rechazo de toda forma fija o proporcional fija que no permita la individualización administrativa de la multa fiscal.
- XIII.- Se sostiene la importancia de la individualización de la multa fiscal a través del procedimiento administrativo -- que somete a la decisión de la autoridad fiscal el caso concreto y sus diversas circunstancias.
- XIV.- El procedimiento debe iniciarse con la confrontación de la conducta o hecho con el tipo constitutivo del ilícito Fiscal; al mismo tiempo dicha confrontación tiene la utilidad de envolver otros conceptos fundamentales importantes en la individualización de la multa fiscal.
- XV.- La sustancia del caso concreto se encuentra integrada -- por una gran variedad de circunstancias que lo han precedido, acompañado o seguido y, sin las cuales no es posible concebir una adecuada y justa individualización de la multa fiscal.
- XVI.- Dichas circunstancias se agrupan en uno de dos sectores: el subjetivo o el objetivo.
- XVII.- Se estima que sí son funcionables y perfectamente admisibles algunas circunstancias excluyentes de responsabilidad fiscal.
- XVIII.- La graduación del monto de la multa fiscal nunca debe -- ser puramente objetiva o subjetiva, sino debe atender -- por igual el juego de todas ellas.
- XIX.- Como en el Derecho Penal, se admite la existencia de -- agravantes y atenuantes, para aumentar o disminuir la -- pena en consonancia con la aplicabilidad de las demás --

circunstancias que no tienen esta naturaleza.

- XX.- Se establece un término grave y un término leve, en base al término medio aritmético de la pena de multa. Se agravará partiendo de dicho término medio aritmético - hacia el máximo de la multa. Otro tanto ocurrirá cuando se imponga una leve, la cual irá del término medio aritmético hacia el mínimo de la pena. El término medio tendrá la característica de ser impuesto siempre - que se concorra ninguna circunstancia que agrave o atenué la pena.
- XXI.- Se sostiene la identidad de la doctrina italiana del Desvío de Poder con el espíritu de nuestra Ley Fiscal y cómo puede darse en el caso de la individualización fiscal de la multa.
- XXII.- Se sostiene la existencia de la multa excesiva siempre y cuando la autoridad fiscal sancionadora no tome en cuenta debida y razonadamente las circunstancias del Ilícito Fiscal.
- XXIII.- Debe respetarse, tanto para la multa como para su monto, la aplicación del principio de legalidad que obliga a motivar y fundar debidamente el acto de autoridad.
- XXIV.- De todo lo anterior colijo que es necesaria la implantación dentro de nuestra legislación fiscal de un capítulo que en forma exclusiva prevea las reglas generales del arbitrio fiscal para imponer la multa fiscal. - Ello será posible siempre y cuando se establezca un sistema uniforme de multas proporcionales entre un máximo y un mínimo que permitan dicha individualización administrativa.

BIBLIOGRAFIA GENERAL

- 1.- AFTALION, R. ENRIQUE
Derecho Penal Administrativo
Buenos Aires, 1955
Ediciones Arayú
- 2.- ALTMAM SMYTHE, JULIO
Anuario del Instituto de Ciencias Penales y Criminológicas
No. 2 1968, Caracas "La pena privativa de la libertad".
- 3.- AMOROS, NARCISO
Derecho Tributario
Madrid 1963, Editorial de Derecho Financiero.
- 4.- ANDREOZZI, MANUEL
Revista de Derecho Público
Diciembre de 1950, Universidad de Tucumán
Año II, 2, Instituto de Derecho Público
- 5.- ANDREOZZI, MANUEL
Derecho Tributario Argentino
Tomo II, Topografía Editora Argentina
Buenos Aires 1951.
- 6.- BERLIRI, ANTONIO
Principios de Derecho Tributario
Editorial de Derecho Financiero,
Tomo I, II, Madrid 1971.
- 7.- BIELSA, RAFAEL
La Ley, Derecho Administrativo
6a. Edición, 1965, Tomo IV
- 8.- BURGOA, IGNACIO
Las Garantías Individuales
Porrúa, S.A. 1983
17a. Edición.
- 9.- CARRANCA Y TRUJILLO Y CARRANCA Y RIVAS RAUL
Código Penal Anotado
Editorial Porrúa, S.A. 1981.
- 10.- CORONADO, MARIANO
Elementos de Derecho Constitucional Mexicano
UNAM, 1977, 3a. Edición.

- 11.- CUELLO CALON, EUGENIO
Derecho Penal
17a. Edición, Barcelona, Bosch
1975, Casa Editorial.
- 12.- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO
Derecho Financiero Mexicano
Editorial Porrúa, S.A. MEX
- 13.- DRAPKIN, ISRAEL
Sociedad, Delito y Derecho
Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales
Tomo XX, Fascs. I.II Enero-Agosto 1967
Madrid, España
- 14.- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA
Tomo XIX MAND-MUSE
Editorial Bibliográfica Argentina
Buenos Aires, Argentina 1964.
- 15.- FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE M.
Jurisprudencia en materia fiscal
Criterios sustentados por el Tribunal Fiscal de la Federación
en materia de Derecho Procesal Fiscal 1937-1970.
- 16.- FLORES ZAVALA, ERNESTO
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas
Editorial Porrúa, S.A. Méx, D.F. 23a.
Edición, 1971.
- 17.- FLORIAN, EUGENIO
Parte General del Derecho Penal
La Habana, Imprenta y Librería la Propagandista
1929.
- 18.- FRIAS CABALLERO, JORGE
Las Penas de Multa y Las Penas Cortas Privativas de Liber
tad.
Criminalia, Año XXVI, No. 12, 31 de Diciembre
de 1960, México, D.F.
- 19.- GABINO, FRAGA
Derecho Administrativo
Edición 1966, Porrúa, S.A. México.
- 20.- GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL
Teoría de la Infracción Fiscal

Cárdenas, Editor y Distribuidor
1a. Edición 1982.

- 21.- GARCIA MAYNEZ, EUDARDO
Introducción al Estudio del Derecho
Porrúa, S.A. 26a. Edición 1977.
- 22.- GARCIA, TRINIDAD
Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho
Editorial Porrúa, S.A. 13a. Edición México
1965.
- 23.- GARRIDO FALLA, FERNANDO
Revista de Derecho Privado
Octubre de 1960, Madrid
"Las obligaciones administrativas".
- 24.- GARRIDO, LUIS
La Sanción Pecuniaria
Criminalia
Año XVII, No. 5 Mayo de 1961 Méx.
- 25.- GIAN ANTONI MICHELI
Curso de Derecho Tributario
Editorial de Derecho Reunidas
Madrid 1975
- 26.- GULIANI FONROUGE, CARLOS M.
Anteproyecto del Código Fiscal-Argentina
Buenos Aires, 1942, Investigaciones del Seminario de
Ciencias Jurídicas y Sociales.
- 27.- GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO
Derecho de las Obligaciones
5a. Edición, Editorial Cajica, S.A. 1978.
- 28.- INDICE DE LA LEY DE HACIENDA (Revista)
Sanciones y del Procedimiento, de las
Septiembre-Diciembre 1977
Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México
Año I
- 29.- JAMES GOLDSCHMIDT Y DR. GEORG ANDERS.
Sanciones Administrativas-Argentina
Universidad de Córdoba, Imprenta de la
Universidad 1946.

- 30.- JARACH-DINO DR.
Curso Superior de Derecho Tributario
Liceo Profesional, Buenos Aires
Tomo I.
- 31.- JIMENEZ DE ASUA, LUIS
La sentencia indeterminada
2a. Edición 1948, Buenos Aires
TEA.
- 32.- LISZT FRANZ VON
Tratado de Derecho Penal
2a. Edición, Madrid Reus,
1927, 1929.
- 33.- LOMELI CEREZO, MARGARITA
Derecho Fiscal Represivo
Porrúa, S.A. 1979 17a. Edición
- 34.- LOMELI CEREZO, MARGARITA
El Poder Sancionador de la Administración
Pública en Materia Fiscal
Cía. Editorial Continental 1961.
- 35.- M. DIEZ, MANUEL
Derecho Administrativo
Lavalle 1328, Buenos Aires 1963
Bibliográfica Omeba.
- 36.- M. PEREZ CUBILLAS, JOSE
Curso de Derecho Fiscal
Tomo II, 1a. Edición, La Habana, Cuba
1951.
- 37.- MARGAIN MANATOU, EMILIO
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano
6a. Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí
México, 1981, Editorial Universitaria Potosina.
- 38.- MARTINEZ PEREZ, CARLOS
Delito Fiscal
Editorial Montecorvo, Madrid 1982.
- 39.- MODELO DEL CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA
OEA-BID Octubre 1966, Investigación Fiscal No. 10
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- 40.- MEZGER, EDMUNDO
Tratado de Derecho Penal
2a. Edición, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado
1946.
- 41.- OLIVARRIETA URALDE, PAULINO
Problema de la Capacidad Contributiva de las Personas
1965, Tesis Profesional No. 177
- 42.- ONECA, JOSE ANTON
Derecho Penal
Madrid, Gráfica Administrativa 1949
- 43.- OTTO MAYER
Derecho Administrativo Alemán
Ediciones Arayú, Buenos Aires 1954
- 44.- OVILLA MANDUJANO, MANUEL
Teoría del Derecho
3a. Edición, Ciudad Universitaria,
Coyoacán 20, D.F. 1978.
- 45.- PENICHE BOLIO, FRANCISCO J.
Introducción al Estudio del Derecho
México, Editorial Porrúa, S.A. 1970
- 46.- PEREZ DE AYALA, J. LUIS
Curso de Derecho Tributario
Editorial de Derecho Reunidas,
Tomo I, Madrid 1975
- 47.- PUGLIESE, MARIO
Instituciones de Derecho Financiero
Fondo de Cultura Económica 1939
- 48.- R. PADILLA, JOSE
Sinopsis de Amparo
2a. Edición, 1978
Cárdenas, Editor y Distribuidor
- 49.- RECASENS SICHES, LUIS
Introducción al Estudio del Derecho
Porrúa, S.A. 3a. Edición, 1974
- 50.- REVISTA DE DERECHO NOTARIAL
ILICITO TRIBUTARIO
Asociación Nacional del Notariado Mexicano A.C.

Año XXIII, Marzo 1979, México D.F.

- 51.- ROCHA, ANTONIO JR.
Individualización de la Pena y el Arbitrio Judicial
Revista de Derecho Penal
Año I, No. 5 Diciembre 1941, enero 1942.
- 52.- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL
Compendio de Derecho Civil
13a. Edición Porrúa, S.A. 1977.
- 53.- ROSAL, JUAN DEL
Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales
Tomo XVI, Fasc. enero-abril 1963
Madrid España, Delitos Fiscales.
- 54.- RUIZ FUNES, MARIANO
Criminalia, Revista de Ciencias Penales
Año XI, No. 1, enero 1945, México D.F.
- 55.- RUIZ FUNES, MARIANO
Revista de la Escuela Nacional de Jurisprudencia
Tomo VII, IV, No. 32, Octubre-Diciembre 1940,
México, D.F.
- 56.- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO
Lecciones de Derecho Financiero
Madrid, Universidad Complutense
Sección de Publicaciones 1979.
- 57.- SERRA ROJAS, ANDRES
Derecho Administrativo
Porrúa, S.A. México 1959.
- 58.- SOLER, SEBASTIAN
Derecho Penal-Argentina
Buenos Aires, Editorial La Ley
1945-46.
- 59.- VERNENGO, J. ROBERTO
La Sanción Jurídica
Nos. 43-45.