

24'378



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**"EL REGIMEN DE SANCIONES EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
DE 1967"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

BEATRIZ RODRIGUEZ GARCIA

México, D. F.

1982



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

"EL REGIMEN DE SANCIONES EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967"

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

CAPITULO I

LA SANCION

1.1. Definición.....	1
1.2. La sanción como consecuencia del ilícito.....	7
1.3. Diferentes clasificaciones de la sanción.....	8
1.3.1. Clasificación según las distintas ramas del Derecho....	9
1.3.2. Clasificación que atiende a la finalidad que persigue la sanción.....	11

CAPITULO 2

LA SANCION FISCAL

2.1. Definición.....	17
2.2. Ubicación Doctrinaria.....	19
2.2.1. Teoría Penalista.....	19
2.2.2. Teoría Administrativista.....	23
2.2.3. Teoría Autonomista.....	25
2.2.4. Teoría Dualista.....	26
2.3. Clasificación según su naturaleza.....	29
2.4. Posición que adopta el Código Fiscal de la Federación.....	32

CAPITULO 3

SANCIONES QUE ESTABLECE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

3.1. El cobro coactivo del impuesto.....	37
3.1.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones...	39
3.2. Los gastos de ejecución.....	40
3.3. Los recargos.....	41
3.3.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones...	42
3.4. La multa.....	44
3.4.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones...	45
3.5. Los medios de apremio.....	47
3.6. Privación de la libertad.....	48
3.6.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones...	49
3.7. Nacimiento de la obligación solidaria del pago del impuesto....	53

CAPITULO 4

REQUISITOS PARA LA APLICACION DE SANCIONES

4.1. Observancia de los preceptos constitucionales aplicables al caso.....	62
4.1.1. Garantía de audiencia.....	63
4.1.2. Ley exactamente aplicable al hecho.....	67
4.1.3. Forma escrita.....	68
4.1.4. Autoridad competente.....	69
4.1.5. Fundamentación y motivación.....	71
4.1.6. Multa no excesiva.....	74

4.2. Requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación.....	75
4.2.1. Importancia de la infracción.....	75
4.2.1.1. Gravedad de la infracción.....	77
4.2.2. Condiciones del causante.....	79
4.2.3. Conveniencia de destruir prácticas establecidas.....	82
4.2.4. Fundamentación y motivación.....	83
4.3. Circunstancias en las que no se aplica sanción.....	84
4.3.1. Comisión de infracciones a causa de fuerza mayor o por hechos ajenos a la voluntad del infractor.....	85
4.3.2. Comisión de infracciones por caso fortuito.....	86
4.3.3. Pago extemporáneo pero espontáneo del crédito.....	86

CAPITULO 5

EL DESVIO DE PODER EN MATERIA DE SANCIONES

5.1. Aspectos doctrinarios.....	91
5.2. Causal de anulación.....	93
5.3. Inadecuación positiva en relación al concepto doctrinario.....	95
CONCLUSIONES.....	98
BIBLIOGRAFIA.....	103

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

La importancia que la sanción tiene como elemento esencial de la norma jurídica, tan valiosa para la convivencia social, nos ha motivado a incursionar por el ámbito especulativo del Derecho. Concretando e, dado lo extenso del tema, a los aspectos teóricos de la sanción en materia fiscal y su correlativa referencia al Derecho positivo aplicable.

Como consecuencia de tal motivación, el presente trabajo tiene por objeto presentar un panorama general del régimen de sanciones -- que establece en diversos preceptos el Código Fiscal de la Federación. El estudio se realiza desde la perspectiva de la conceptualización, -- operación lógica que nos permite obtener la definición de la materia -- del conocimiento: la sanción. Consecuentemente, la secuencia del trabajo estará condicionada por la metodología especulativa, conforme a la -- cual se analiza el posible carácter sancionador del cobro coactivo del impuesto, los gastos de ejecución, los recargos, la multa, la privación de libertad, medios de apremio y responsabilidad solidaria.

Complementa el estudio teórico de la sanción fiscal, la descripción que de ésta efectúa el ordenamiento jurídico anteriormente citado, los requisitos que debe observar la autoridad al imponer sanciones y el desvfo de poder.

En lo que se refiere a la estructura del trabajo, éste lo dividiremos en cinco capítulos. En el capítulo primero se presenta la de

definición conceptual del término sanción, no sin antes explicar por qué - no se tomó como base algún otro tipo de definición. También se propor-- cionarán las clasificaciones de la sanción jurídica, según las distintas ramas del Derecho y conforme a la finalidad que persiga.

En lo que respecta al Capítulo Segundo, ya se limita el amplio campo de la sanción, a la sanción fiscal, definiéndola. Asimismo, se -- hace una breve exposición de las diferentes corrientes doctrinarias que tratan de ubicarla dentro de alguna rama especializada del Derecho; ade-- más se presenta una clasificación de la sanción fiscal según su naturale za, para después señalar qué posición adopta el Código Fiscal de la Fede ración respecto de los dos puntos citados.

En el Capítulo Tercero haremos un análisis de las siguientes - figuras jurídicas que contempla el referido ordenamiento jurídico: cobro coactivo del impuesto, gastos de ejecución, recargos, multa, medios de - apremio, privación de la libertad y nacimiento de la obligación solida-- ria del pago del impuesto. La finalidad del análisis será saber si las citadas figuras reúnen las características de la sanción fiscal dadas en su definición y, en consecuencia, si tienen tal carácter.

En cuanto al Capítulo Cuarto, se estudiarán los requisitos que la autoridad administrativa debe satisfacer para la imposición de sanciones, tanto a nivel constitucional, es decir, el respeto a las garantías individuales; así como de carácter ordinario, o sea, los que establece - el Código Fiscal de la Federación.

En el Capítulo Quinto haremos una breve exposición de los aspectos doctrinarios del desvío de poder en materia de sanciones, y sus características como causal de anulación, para hacer notar la diferencia entre ambos.

Finalmente, presentaremos las conclusiones.

CAPITULO 1

"LA SANCION"

1.1. DEFINICION.

Previa a cualquier otra consideración, es necesario precisar qué debe entenderse por definición, para estar en posibilidad de definir adecuadamente el término sanción.

Definir es explicar el significado de un símbolo, concepto u objeto (entidades susceptibles de ser definidas) y proporcionar los caracteres esenciales del mismo.

Para obtener una definición del término sanción, acorde a -- los propósitos de este trabajo, se citarán varias de diferentes tipos, y de entre ellas se escogerá la que mejor satisfaga las necesidades de la presente investigación.

Richard Robinson⁽¹⁾ afirma que la definición nominal es un - propósito, ya que pretende explicar el significado de una palabra. Dentro de la definición nominal encontramos las lexicográficas. "Estas - definiciones son explicaciones referidas a la forma en que se comprende una palabra o expresión en un determinado grupo social";⁽²⁾ agrega Pérez Carrillo que esta forma de definición es utilizada en los diccionarios.

El siguiente paso será proporcionar la definición lexicográfica del término sanción. Partiendo de la anterior explicación, es -- conveniente aclarar que en el ámbito jurídico la palabra sanción tiene dos acepciones:

a).- "El acto mediante el cual un legislador crea, en la esfera de las funciones que le asigna el orden jurídico, una norma de de recho positivo (ley)".⁽³⁾

b).- "La pena o castigo normativamente establecido, que debe aplicarse a quien comete una ilicitud".⁽⁴⁾ Esta es la significación -- más generalizada, pero ambas son aceptadas como lexicográficas.⁽⁵⁾

Debe advertirse que, aunque la primera acepción es válida -- para quien tiene conocimientos jurídicos, no es de la sanción legislativa de la que se ocupa el presente trabajo; esto no implica que habrá de trabajarse con la segunda, sino únicamente que se trata de una defi nición lexicográfica que sirve para un grupo social más amplio, ya que para la mayoría de la gente, sanción es el castigo que se impone a -- quien no actúa lícitamente.

Lo anterior no implica que la definición transcrita sea to-- talmente correcta, por razón de que la pena o castigo es sólo una es-- pecie del género sanción, según se verá más adelante; además, una san-- ción no siempre se aplica a quien cometió la ilicitud, como es el caso de la responsabilidad absoluta.⁽⁶⁾

En consecuencia, la definición lexicográfica del término san ción, a pesar de ser válida, no sirve a los propósitos de este trabajo.

Robinson también sostiene que la definición sinonímica es un método, porque es la forma de lograr un propósito, que sería explicar el significado de una palabra o expresión a través de un sinónimo.⁽⁷⁾

Generalmente funciona como definición sinonímica de sanción, el vocablo pena, pero no con ello se soluciona el problema, porque persiste la misma objeción que surgió en la definición lexicográfica, ya que si bien es cierto que toda pena es sanción, resulta falso que toda sanción sea una pena;⁽⁸⁾ por lo que la definición sinonímica, a pesar de ser útil y aplicable en ciertos casos, tampoco se adecúa a las necesidades de esta investigación.

En cuanto a la definición conceptual, para la que lo principal es la construcción de un concepto a través de una operación del entendimiento, por medio de la cual y con base en ciertos criterios se depura el material con que se inició la construcción, y que contiene, además, las notas características del concepto.⁽⁹⁾

Hans Kelsen, en su obra "Teoría Pura del Derecho", para llegar a una definición de Derecho, define una serie de conceptos entre los que se encuentra el de sanción.

El maestro de Praga principia por decir que el Derecho es --

una ciencia social, que se diferencia de las ciencias naturales, porque la relación que aquélla establece entre dos hechos, es una relación de imputación; en otras palabras, un acto ilícito no es causa de una sanción como ocurriría si el orden jurídico obedeciera al principio de causalidad que regula las ciencias naturales, pero como tal -- situación no puede ocurrir, "la relación que se establece entre un -- acto ilícito y la sanción supone que el autor del acto es responsable de su conducta",⁽¹⁰⁾ por lo que insiste en señalar que la sanción no es el efecto del acto ilícito, sino una consecuencia.

Agrega el citado tratadista, que el principio de imputación, al establecer relación entre dos actos, no se limita a que el primero sea condición del segundo, sino que en ocasiones éste también se encuentra condicionado a otro hecho exterior diverso, y a veces totalmente ajeno a la conducta regulada.

Continúa, Kelsen, diciendo que la cópula que vincula el -- hecho condicionante con el consecuente, es el término "deber ser" -- (quien realice un acto ilícito debe ser sancionado), lo cual implica que, a diferencia de las ciencias naturales en donde invariablemente una causa produce determinado efecto, en el Derecho no es fatal que se sancione a quien comete un ilícito. Aplicación analógica tienen -- las anteriores consideraciones para la moral, por cuanto ésta es un -- sistema normativo al igual que el Derecho.

El tratadista en cita llega a la conclusión de que la caracterís-

tica distintiva de un orden jurídico, respecto de los demás órdenes -- normativos, es la coercitividad, porque el acto condicionante vincula, con la cópula "deber ser", la consecuencia de un acto de coacción, es decir, una sanción; ya que previamente consideró como sanción "la consecuencia imputada a la condición es un acto coactivo que consiste en la privación, forzada si es necesario, de bienes tales como la vida, - la libertad o cualquier otro valor, tenga o no contenido económico".⁽¹²⁾

Empero, el autor no presenta la conceptualización transcrita como una definición del término sanción, porque en las páginas siguientes de su obra anteriormente citada, continúa proporcionando características importantes de dicho concepto, como cuando señala que las sanciones jurídicas "son actos de seres humanos prescritos por normas que han sido creadas por los hombres".⁽¹³⁾

Otra característica de suma importancia que Kelsen atribuye a la sanción, es el ser la norma primaria, en virtud de que una norma referida a la conducta humana es verdaderamente jurídica, sólo cuando establece una sanción para el caso de que se realice la conducta contraria, por lo que será norma secundaria la que permite evitar la sanción.

Además de las anteriores, el mencionado tratadista proporciona otra característica de la sanción, señala que en ocasiones ésta recae sobre un individuo cuya conducta no figura entre las condiciones de la sanción, o sea que ésta no se dirige directamente contra el au-

tor del ilícito, sino que se considera responsable a otra persona. (14)

Como el Jefe de la Escuela Vienesa nos proporciona todos los rasgos sobresalientes de la sanción jurídica, obtenidos a través de la depuración, bajo ciertos criterios, del material con que empezó la - - construcción, no tenemos más que unir dichas características para tener como definición conceptual del término sanción, la siguiente: el - acto coactivo prescrito por normas jurídicas, consistente en la privación de bienes, que pueden o no tener contenido económico, que se imputa a una conducta ilícita y que generalmente recae sobre el autor de - la misma, pero que en ocasiones puede aplicarse a otro sujeto que tiene cierta relación con aquél.

Por su parte García Máynez, en su obra "Introducción al Estudio del Derecho", nos dice que "la sanción puede ser definida como - consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado";⁽¹⁵⁾ esta definición es deficiente, ya que al establecer que la sanción se presenta en relación con el obligado, deja fuera el caso de responsabilidad absoluta.

En resumen, la definición conceptual es la más completa de - las definiciones. De ahí que consideremos acertado el concepto, ya -- citado, que de ésta nos proporciona Kelsen: acto coactivo prescrito -- por las normas jurídicas, que puede o no tener contenido económico y - aplicarse al responsable directo o indirecto del ilícito.

1.2. LA SANCION COMO CONSECUENCIA DEL ILICITO.

Resulta conveniente destacar que de los elementos que constituyen la sanción, uno de ellos no es una simple característica de la misma, es algo más que eso, al que se le puede atribuir el carácter de presupuesto; se trata del acto ilícito, al que Kelsen señala como la condición necesaria para que se presente la consecuencia sanción.

Como se dijo anteriormente, la norma secundaria es la que -- prescribe la conducta que permite evitar la sanción, en tal caso cabe decir que el ilícito es la conducta contraria a la prescrita por la -- norma secundaria. Es con base en ello que se encuentra una estrecha -- relación entre el hecho ilícito y el acto coactivo, sanción, a tal -- grado que si no se presenta el primero, no podrá darse el segundo, pero lo anterior no implica que el ilícito sea la condición suficiente -- o única de la sanción, ya que es sólo una de las condiciones necesarias, como el mismo Kelsen lo sostiene al expresar que el "hecho ilícito no es la única condición de la sanción prescrita o permitida".⁽¹⁶⁾

Para explicar tal afirmación, el autor proporciona varios -- ejemplos con los que demuestra que no basta realizar cierta conducta -- contraria a la establecida por el orden jurídico para hacerse acreedor a una sanción; en otras palabras, no es suficiente dejar de cumplir -- una obligación jurídica para ser sancionado, sino que deben presentarse otros elementos para que el responsable del hecho ilícito (no forzamente quien realizó la conducta) sea sancionado.

Frecuentemente se identifica al hecho ilícito como conducta antijurídica, contraria a Derecho o fuera de él, pero el maestro de -- Praga manifiesta que no puede aceptarse al ilícito como negación del -- Derecho, ya que es precisamente lo que le permite desempeñar su fun-- ción esencial, es decir, pone en movimiento el orden jurídico, que es el que reacciona para aplicar la sanción. (17)

Es importante hacer notar que así como el ilícito no es la -- única condición de la sanción, ésta tampoco es la única consecuencia -- de aquél (consecuencia jurídica y sanción no son equivalentes, ni si-- nónimos), o sea que si un sujeto realiza la conducta contraria a la -- prescrita, no todo lo que ocurra como consecuencia de ello será una -- sanción. Aceptar lo anterior llevaría al absurdo de pensar que el -- poner en movimiento al órgano del Estado encargado de ejecutar el acto coactivo, sería una sanción. Toda sanción es una consecuencia de la -- realización de un ilícito jurídico, pero no toda consecuencia es una -- sanción.

1.3. DIFERENTES CLASIFICACIONES DE LA SANCION.

Es conveniente, para su mejor estudio y comprensión, clasi-- ficar las sanciones. Algunos estudiosos del Derecho se han ocupado de ello, y atendiendo a distintos criterios se ha logrado una serie de -- clasificaciones, tal vez todas resulten útiles y válidas; mas para el presente trabajo sólo se hará referencia a la clasificación que atien-- de a la finalidad de las sanciones, y a la que las agrupa según la ra-

ma del Derecho a la cual pertenecen, pues son los aspectos de mayor utilidad a las pretensiones de este estudio.

1.3.1. Clasificación según las distintas ramas del Derecho.

De acuerdo a ella, habrá tantos tipos de sanciones como materias especializadas del Derecho existen: Internacional, del Trabajo, Fiscal, Procesal, Administrativo, Penal, Civil, etc.

Miguel Acosta Romero, define a la sanción administrativa "como el castigo que aplica la sociedad a través del Derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos, pretendiéndose por medio de éstas asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad"⁽¹⁸⁾; y agrega que pueden ir desde la nulidad de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de concesiones, la multa, hasta llegar en ciertos casos, a la privación de la libertad o arresto administrativo.

Por lo que respecta al Derecho del Trabajo, Mario de la Cueva expresa que las sanciones de trabajo "son las que la ley impone a los empresarios por el incumplimiento de las normas de trabajo";⁽¹⁹⁾ también señala que la única sanción aplicable es la multa, en razón de que la Ley Federal del Trabajo (artículos del 876 al 890) no establece alguna otra.

Eduardo Pallares, en su "Diccionario de Derecho Procesal Civil", señala que "las sanciones procesales se refieren sólo a las vio-

laciones de las normas procesales"⁽²⁰⁾ y enumera entre aquéllas: la - ejecución forzosa, los medios de apremio, las caducidades procesales, las nulidades procesales, la responsabilidad oficial, la destitución, la suspensión de los funcionarios judiciales y las correcciones disciplinarias.

En el Derecho Internacional también existen sanciones, al - respecto Hans Kelsen expresa que muchos tratadistas entienden por - - sanción la obligación de reparar el daño, pero para él "sólo la consecuencia de la falta de cumplimiento de la obligación sucedánea; es decir, sólo la última consecuencia establecida por el precepto jurídico, constituye una verdadera sanción",⁽²¹⁾ y les atribuye tal carácter a las represalias y a la guerra.

Ernesto Gutiérrez González considera como sanciones civiles a la indemnización, la que señala como un derecho de la víctima por - violación de un deber; también señala como posibles sanciones: la - - rescisión, saneamiento, ejecución forzada, etc.⁽²²⁾

En el Derecho Penal a las sanciones se les denomina penas. Fernando Castellanos Tena define a la pena como "el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para conservar el orden jurídico".⁽²³⁾ Nuestro Código Penal en su artículo 24 enumera las penas y medidas de seguridad, entre aquéllas señala: la prisión, la - - sanción pecuniaria, la suspensión o privación de derechos, la pérdida de los instrumentos del delito, etc.

Por lo que se refiere a la sanción fiscal, Méndez Aparicio -
previene que la sanción en el Derecho Tributario es manifestación de -
defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger
los créditos fiscales que le corresponden; es a la vez, una forma de -
recuperación o de resarcimiento moratorio porque es justo que el Era-
rio perciba intereses por los daños o perjuicios que se le ocasionan -
al no pagarse puntualmente los gravámenes. (24)

Aún cuando la clasificación de las sanciones, según las dis-
tintas ramas de Derecho, resulta útil por presentar un panorama gene-
ral de la conceptualización de la sanción en el ámbito espacial del De-
recho; tiene, por la misma generalidad, el inconveniente de no conside-
rar en detalle las características de la sanción, según la rama del De-
recho.

1.3.2. Clasificación que atiende a la finalidad que persigue la - sanción.

Antes de presentar las clasificaciones de acuerdo al fin de-
las sanciones, que han elaborado distintos tratadistas, es importante-
hacer notar que el fin último de cualquier sanción es la conservación
del orden jurídico que la establece.

Francisco Carnelutti sostiene que las sanciones pueden ser -
preventivas, cuando crean una situación de imposibilidad o dificultad
física respecto de quien "se siente tentado a hacer el mal" (sic) o --

una situación de conveniencia económica en no hacerlo, y que según sea el caso se trata de sanciones preventivas físicas o preventivas económicas. (25)

Continúa diciendo dicho autor, que si la sanción trata de -- eliminar el mal, ya sea en el campo económico o moral, se trata de una sanción represiva; si se sacrifica el mismo interés o uno equivalente al que está subordinado por el mandato, estamos ante la restitución, - que es de carácter satisfactivo; pero si el interés sacrificado es uno totalmente diverso al subordinado por el precepto, estamos ante la pena, que tiene carácter aflictivo. (26)

En relación con la clasificación que hace Carnelutti, es conveniente apuntar que una sanción no puede ser únicamente preventiva, - porque las sanciones sólo se pueden aplicar en el caso de que se cometa un ilícito, en tal caso la sanción es preventiva para la sociedad, - es decir, trata de evitar que se altere el orden jurídico; puede también ser preventiva para el sujeto que realizó el ilícito, o sea que - pretenderá que éste no reincida. Esta clasificación es semejante a la que hace Eduardo García Máynez, la que se presentará más adelante.

Vallado Berrón divide a las sanciones, en atención al fin -- que pretenden lograr, en retributivas, a las que atribuye carácter primordialmente penal (ley del talión); reparativas, que enlazan la sanción a la reparación del daño causado, y preventivas, a las que la legislación actual llama medidas de seguridad. (27) Esta breve clasifica

ción no es muy clara; además de que está directamente enfocada a las sanciones penales.

Finalmente haremos referencia a la clasificación que presenta García Máynez y que atiende, al igual que las anteriores, a la finalidad que persigue la sanción, pero combina este punto de vista con la "relación que existe entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción".⁽²⁸⁾

El autor en cita reparte a las sanciones en dos grandes grupos: coincidentes y no coincidentes,⁽²⁹⁾ señala respecto de las primeras, que su fin es obtener coactivamente la observancia de la norma -- infringida, como sería el caso del cumplimiento forzoso. Las sanciones no coincidentes las subdivide en indemnización,⁽³⁰⁾ que tiene como fin obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente a la obligación jurídica que en un principio debió ser cumplida, y en el -- castigo, cuya finalidad inmediata es aflictiva, por lo que no se busca que la obligación original sea cumplida, ni tampoco pretende obtener -- una prestación equivalente; dentro de este tipo encuadra la pena, pero no la clase de sanción que se impone en el Derecho Penal, sino como la sanción con carácter netamente aflictivo para el que la sufre y preventivo para el resto de la sociedad.

También señala el mencionado autor que frecuentemente se presentan sanciones mixtas, es decir que el responsable de un ilícito no solamente debe cumplir con la obligación original, sino que además de-

be pagar cierta indemnización y en ocasiones también se le impone una pena; pero este tipo de sanción mixta no debe confundirse con una doble o triple imposición de sanciones.⁽³¹⁾

De la clasificación de las sanciones, según la finalidad de éstas, la más completa es la de García Máynez, ya que al determinar -- que se dividen en coincidentes: cumplimiento forzoso; y no coincidentes: indemnización y pena, facilita su manejo y comprensión.

- (1) Robinson, Richard, citado por Agustín Pérez Carrillo en "Introducción al Estudio del Derecho", p.13.
- (2) Pérez Carrillo, Agustín, "Introducción al Estudio del Derecho" , p.17.
- (3) "Enciclopedia Jurídica Omeba", tomo XXII, p.161.
- (4) Ibidem.
- (5) Otra definición lexicográfica del término sanción: "Sanciones -- jurídicas son las consecuencias jurídicas que se producen por la violación de normas que tienen por objeto restablecer el orden legal o evitar una futura violación del mismo.", Eduardo Pallares, "Diccionario de Derecho Procesal Civil", p.716.
- (6) La responsabilidad absoluta se presenta cuando el responsable -- absoluto, a quien se le aplica la sanción, no estaba en posibilidad de cumplir con la obligación no acatada, pero de cualquier forma es sancionado.
- (7) Robinson, Richard, citado por Agustín Pérez Carrillo, op. cit., p.13.
- (8) En el mismo sentido Dino Jarach, "El ilícito Tributario", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercer número extraordinario, pp.107-108.
- (9) Pérez Carrillo, Agustín, op. cit., p.23.
- (10) Kelsen, Hans, "Teoría Pura del Derecho", p.19.
- (12) Ibid., p.70.
- (13) Loc. Cit.
- (14) Ibid., p.32.
- (15) García Máynez, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", p.295.
- (16) Kelsen, Hans, op. cit., p.89.
- (17) Ibid., pp.87-89
- (18) Acosta Romero, Miguel, "Teoría General del Derecho Administrativo", pp.457-458.
- (19) Cueva, Mario de la, "El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo", -- p.215.

- (20) Pallares, Eduardo, "Diccionario de Derecho Procesal Civil", p.716.
- (21) Kelsen, Hans, "Derecho y Paz en las Relaciones Internacionales",- p.55.
- (22) Gutiérrez y González, Ernesto, "Derecho de las Obligaciones, pp.- 393-394.
- (23) Castellanos Tena, Fernando, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal Mexicano", p.306.
- (24) Méndez Aparicio, citado por Emilio Margáin Manautou en "Introducción al Estudio del Derecho Tributario", pp.341 y 342.
- (25) Carnelutti, Francisco, "Teoría General del Derecho", pp.45-49.
- (26) Ibidem.
- (27) Vallado Berrón, Fausto E., "Introducción al Estudio del Derecho", p.159.
- (28) García Máynez, Eduardo, op. cit. p.298.
- (29) García Domínguez, Miguel Angel, "Teoría de la Infracción Fiscal", p.37. Clasifica a las sanciones en dos grandes grupos, dentro -- del primero comprende a las que tienen un fin satisfaciente, que son las que García Máynez denomina coincidentes.
- (30) En relación con la clasificación referida en el punto anterior; - también dentro del primer grupo se encuentran las sanciones fisca les cuyo fin es compensatorio.
- (31) García Máynez, Eduardo, op. cit., p.302.

CAPITULO 2

"LA SANCION FISCAL"

2.1. DEFINICION

El breve análisis de la sanción en general que fue presentado en el capítulo anterior, será útil para derivar de él una definición apropiada del término sanción fiscal que sirva de base al presente trabajo.

Así, debe entenderse por sanción fiscal el acto coactivo prescrito por normas jurídicas consistente en la privación de bienes, que pueden o no tener contenido económico, que se imputa a una conducta ilícita respecto de lo establecido por las leyes fiscales, y que generalmente recae sobre el autor de la misma; pero que en ocasiones puede aplicarse a otro sujeto que tiene cierta relación con aquél.

A continuación, la definición dada se desglosará para su mejor entendimiento.

Ei decir acto coactivo implica que se aplicará aún en contra de la voluntad del sujeto en quien debe recaer, es decir, el responsable del ilícito tendrá la opción de cumplir voluntariamente con su sanción; pero en el caso de que no lo haga, de cualquier manera el acto coactivo se ejecutará por conducto del órgano estatal encargado de ello.

Cuando la definición expresa que el referido acto de coacción estará prescrito por normas jurídicas, debe entenderse que jamás se aplicará una sanción, si ésta no se encuentra establecida por una ley aprobada por el órgano legislativo.

En cuanto a la privación de bienes que pueden o no tener contenido económico, como una sanción pecuniaria o una pena privativa de libertad, es comprensible, pues de lo contrario el aspecto coercitivo de la sanción carecería de significado.

La característica prominente del concepto cuyo significado se está explicando es la que se refiere a que la sanción sea fiscal, para lo cual es necesario que la norma secundaria, o sea, la que establece la conducta que permite evitar la sanción, tenga tal naturaleza, es decir, que pertenezca al Derecho Fiscal.

En nuestro medio, por un lado, existe el criterio amplio del Tribunal Fiscal de la Federación de considerar como crédito fiscal a cualquier crédito en favor del Erario Federal.⁽¹⁾ Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia ha determinado que "Tratándose de multas no todas pueden constituir propiamente un crédito fiscal... Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinen dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos fiscales. Por tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación, sólo puede co

nocer de inconformidades contra las leyes tributarias.⁽²⁾

Es evidente que el criterio del tribunal administrativo citado, rebasa el campo de lo fiscal e invade lo administrativo. De allí que consideremos adecuado el criterio del máximo Tribunal, que en forma restringida limita el ámbito de la materia fiscal, a lo relativo a las leyes tributarias y las sanciones aplicables por infracciones a -- aquéllas.

2.2. UBICACION DOCTRINARIA

En este punto es importante citar la diferenciación que hace Fernando Sáinz de Bujanda, respecto de "la naturaleza de las normas en que se establecen las sanciones tributarias y la naturaleza de las propias sanciones", debiendo entender por lo primero, a qué rama del Derecho pertenecen las normas que establecen sanciones fiscales; y por lo segundo, cuál es la esencia o finalidad de esas mismas sanciones.⁽³⁾ - A continuación se hará una exposición de las diferentes tendencias doctrinarias acerca de la rama especializada del Derecho en la cual deben incluirse las normas que establecen las sanciones tributarias.

2.2.1. Teoría Penalista

En términos generales, la idea principal de los tratadistas que sostienen esta tendencia es: que el Derecho Penal Tributario, o sea, el conjunto de normas que regulan lo relativo a los ilícitos fis

cales y sus correspondientes sanciones, pertenecen al Derecho Penal - General.

Sáinz de Bujanda manifiesta que "la única separación entre - las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en - - otras leyes -cualquiera que sea la naturaleza de estas últimas- es - de tipo formal", continúa diciendo que el hecho de que las normas en - que se definen las infracciones y se establecen las sanciones se en- cuentren en cualquier texto positivo, que no sea penal, no les quita - su naturaleza penal. Concluye que todas las infracciones tributarias son una especie de infracciones penales, y la única diferencia estriba en que las sanciones tributarias son impuestas por órganos de la Admi- nistración; mientras que las estrictamente penales, por órganos judi- ciales.⁽⁴⁾

En relación con este último aspecto Merkel, señala que si se intenta diferenciar conceptualmente al Derecho Penal Administrativo -- del Derecho Penal Común, en atención a la competencia de la autoridad sancionadora, "ello implica que se considere al Derecho Penal Adminis- trativo como derecho penal auténtico y pleno."⁽⁵⁾

Enrique Aftalión, en la crítica que realiza respecto de la - postura adoptada por James Goldschmidt (a la cual nos referiremos más adelante) presenta argumentos que reafirman la Teoría que se está ana- lizando. Niega que las llamadas faltas o contravenciones (llamadas in- fracciones en nuestro sistema) sean un peculiar ilícito administrativo,

cuyo estudio corresponda al Derecho Administrativo y no al Penal, ya - que tal situación sólo se justificaría si entre los delitos y las infracciones a las que también se imputan sanciones de naturaleza penal o represiva, existieran diferencias esenciales, las cuales aún no han sido establecidas, por lo que cuando se quiera distinguir si un ilícito es una simple falta o un delito, se recurre a los "datos dogmáticos de un ordenamiento jurídico concreto."⁽⁶⁾

El referido autor está en desacuerdo con el Derecho Penal Administrativo como disciplina independiente, por virtud de que lo conceptúa como una rama excepcional o especial del Derecho Penal o como un Derecho autónomo. Agrega que la autonomía jurisdiccional, esto es, que la Administración cuente con funciones jurisdiccionales, no conduce a la emancipación total respecto de los principios especiales del Derecho Penal; utilizando sus palabras: "la índole del tribunal no puede alterar la sustancia penal de las cosas que juzga."⁽⁷⁾

Giuliani Fonrouge expresa que los primeros en afirmar que -- las infracciones fiscales correspondían al Derecho Penal ordinario fueron: Schwaiger y Meyer, posteriormente Wagner, Von Bor, etc., cuyos -- postulados principales eran:

a).- La intención del legislador fiscal, así como del penal es restringir la libertad de acción del individuo y proteger intereses morales superiores.

b).- Las infracciones fiscales son delitos contra el patrimonio, contra la fortuna de la comunidad, análogos a los del Derecho Común.

c).- El infractor fiscal trata de evitar una disminución de su patrimonio, más que perturbar el funcionamiento del Organismo Estatal.⁽⁸⁾

Rafael Bielsa acepta la naturaleza penal de las sanciones por ilícito tributario, y señala que "el Derecho Penal es uno, y que las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el fisco persigue a los infractores (particularismos del Derecho Penal Fiscal) no pueden justificar un Derecho Fiscal Autónomo."⁽⁹⁾

Dino Jarach afirma que el ilícito tributario es un ilícito penal, cualquiera que sea la naturaleza de la sanción, siempre que esa sanción sea una pena, es decir, en los casos en que la sanción contiene algo más o algo diferente que el cumplimiento del precepto violado o su reparación mediante un equivalente.⁽¹⁰⁾ Respecto de este autor es conveniente mencionar que Giuliani Fonrouge lo encuadra dentro de la Teoría Dualista.

Entre los tratadistas mexicanos que se adhieren a esta corriente, se encuentran Margarita Lomelí Cerezo y Emilio Margáin Manautou. Este último acepta al Derecho Penal Tributario como parte del Derecho Penal, pero atribuye a aquél algunas peculiaridades, entre las

que se encuentran: que el Derecho Penal Tributario sanciona a personas físicas y personas morales; también puede sancionar a personas que no son parte de la relación jurídica tributaria; el dolo se presume, - salvo prueba en contrario, etc.⁽¹¹⁾

Todo lo expuesto queda perfectamente resumido en la opinión de Lomelí Cerezo: el Derecho Penal Tributario o Fiscal, por su naturaleza esencialmente represiva o punitiva, forma parte del Derecho Penal Común, como una regulación especial del mismo, y se rige por sus principios generales con ciertas particularidades, que de ningún modo bastan para modificar su naturaleza, ni justifican su autonomía científica.⁽¹²⁾

Es conveniente mencionar algunos otros autores que siguen esta corriente: Fritz Fliner, Juan del Rosal, Jiménez de Asúa y Fernández Doblado.

2.2.2. Teoría Administrativista

La esencia de esta teoría radica en pretende ubicar dentro del Derecho Penal Administrativo las infracciones y sanciones tributarias, ya que considera a aquéllas como simples ataques a los derechos pecuniarios del Estado.

Giuliani Fonrouge señala a James Goldschmidt como el principal precursor de esta corriente, quien considera al ilícito tributario

como una violación a las normas protectoras del bien común o estatal,- una desobediencia a las órdenes de la Administración; por medio de la cual no se vulneran los bienes jurídicos individuales, como ocurre en el Derecho Penal. Afirma que el fin del Derecho Penal Administrativo es eliminar los obstáculos para la realización del bien común.⁽¹³⁾

Schonke se adhiere a este pensamiento y resume el contenido de la teoría en cinco postulados.

A).- Conducta antiadministrativista es la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal, dirigida a favorecer el bienestar público.

B).- La pena administrativa no es de corrección o seguridad, ni de intimidación, sino una simple pena de orden.

C).- Se rige por principios especiales para la culpabilidad.

D).- Se admite la prueba del desconocimiento no culpable de la disposición infringida.

E).- Se aplican normas especiales sobre la punibilidad de -- las personas jurídicas y de terceros.⁽¹⁴⁾

También son seguidores de esta corriente: Manuel Andreozzi,- Guido Zanobini y Carlos García Oviedo.

2.2.3. Teoría Autonomista.

Esta tendencia proclama la existencia del Derecho Penal Tributario como una disciplina autónoma.

Giovanni Carano Donvito en su obra "Trattato di diritto penale finanziario" no sostiene abiertamente la independencia científica de la mencionada disciplina, pero la deja entrever para el futuro, - cuando se tenga conciencia de la severidad necesaria en la apreciación de las violaciones fiscales; su finalidad consiste en el triunfo del Derecho sobre las individualidades rebeldes a él, y el aseguramiento del bienestar social.⁽¹⁵⁾

El Derecho Penal Tributario es definido, en la obra de Denattis en donde sí aparece como disciplina autónoma, como "aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir, con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad."⁽¹⁶⁾

Esta teoría es fácilmente objetable con base en el aserto de Enrique Aftalión,⁽¹⁷⁾ quien expresa que el proceso evolutivo para alcanzar la autonomía científica comprende tres etapas:

1a.- Autonomía legislativa, consistente en el ordenamiento sistemático de las normas jurídicas especializadas, en cuerpos legales.

Generalmente trae aparejada la autonomía jurisdiccional.

2a.-Autonomía didáctica que se manifiesta con la aparición de cátedras y manuales referidos a ramas especiales de la legislación.

3a.- Autonomía científica, la cual existe cuando los principios que rigen a la rama que pretende su autonomía, tienen una construcción jurídica sistemática, compleja y cerrada que hacen innecesario recurrir a los principios de otra rama. Pero si este requisito sólo se satisface en parte, es decir, los principios de aquella rama únicamente son excepciones o especificaciones de esta última, se está en presencia de un derecho de excepción o especializado.

Después de la anterior explicación puede concluirse que no es posible considerar al Derecho Penal Tributario como una disciplina autónoma, porque en varios aspectos tiene que recurrir a principios -- del Derecho Penal, Administrativo y Fiscal, por lo que la corriente estudiada no nos ayuda a resolver la interrogante: ¿A qué rama del Derecho pertenecen las normas que establecen las infracciones y las sanciones de carácter fiscal?.

2.2.4. Teoría Dualista.

La característica principal de esta corriente es que divide el ilícito tributario en dos categorías; según la naturaleza de la infracción divide a las sanciones fiscales en penales y civiles (administrativas).

Las sanciones penales reprimen los delitos tributarios, esto es, sustraerse en forma dolosa o no a la obligación de pago; en tanto que las sanciones administrativas o civiles sancionan violaciones a -- disposiciones de carácter formal, o sea, órdenes de la autoridad encaminadas a hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales. Esta posición es adoptada por la mayoría de los fiscalistas italianos. (18)

Algunos autores españoles sostienen que "toda infracción tributaria es de naturaleza administrativa, pero que en ciertos casos puede revestir carácter de ilícito penal." (19)

Mehel y Trotabas también son partidarios de esta tendencia. Pero la distinción entre sanciones fiscales y penas fiscales, la hacen en razón de quien aplica las sanciones; siendo en el primer caso la Administración, y en el segundo la autoridad judicial. (20)

Fernando Sáinz de Bujanda que en 1962 pertenecía a la Teoría Penalista, para 1967 adoptó una postura dualista al expresar que de -- las normas tributarias no sólo derivan obligaciones (de dar), sino también deberes (prestaciones de hacer o no hacer), correspondiendo a cada una de ellas sanciones de diferente naturaleza; pero critica el -- criterio positivista que se adopta para calificar qué sanciones serán penales y cuáles no, es decir; el encargado de decidir es el legislador, respecto de lo cual expresa que no por cuestiones prácticas se va a cambiar la realidad de las cosas. (21)

Después de haber hecho una breve exposición de las diferen--

tes teorías acerca de la naturaleza de las normas que establecen las sanciones fiscales, es conveniente agregar la opinión de Giuliani Fonrouge, quien considera que las sanciones fiscales constituyen un capítulo del Derecho Tributario, entendiéndose a éste como un todo integrado por partes diferentes, pero no separadas; asimismo, reconoce que la aceptación de este concepto unitario no implica negar las diferencias entre las infracciones dolosas o fraudulentas y las de tipo formal. Pero insiste en que "las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal". (22)

Del mismo criterio es Pérez de Ayala, que proclama el carácter específico del ilícito tributario, incluido dentro del Derecho Tributario; y al igual que el autor citado en antecedente reconoce las características de las diversas sanciones, consecuencia de distintas infracciones. (23)

Por su parte, Alfonso Cortina Gutiérrez considera al Derecho Tributario Penal como una rama del Derecho Financiero. (24)

De las diferentes corrientes presentadas con anterioridad, la penal nos parece la más adecuada, ya que si consideramos al Derecho Penal Fiscal como parte especial del Derecho Penal General, entonces lo estaremos colocando dentro del máximo rango del ámbito jurídico, -- pues el Derecho Penal es el Derecho por antonomasia, al tutelar los intereses más apreciados por la sociedad: la vida, la integridad física, el patrimonio, etc. (en el caso del Derecho Penal Fiscal se tutela,

principalmente, el patrimonio del Estado). Además, tal posición es -- congruente con las tendencias de unificación del Derecho y contraria a la dispersión de éste a través de múltiples autonomías y dualismos.

2.3. CLASIFICACION SEGUN SU NATURALEZA

Miguel Angel García Domínguez divide a las sanciones fiscales en dos grandes grupos, a saber: ⁽²⁵⁾

1.- Las sanciones que se imponen para colocar las cosas, tanto como sea posible, en el estado que tendrían de no haberse cometido la violación, es decir, si se hubiera cumplido la obligación. A su vez, este grupo lo subdivide en:

a).- Las que persiguen el cumplimiento de la obligación original, aunque sea extemporáneamente, o sea que su finalidad es de restitución o satisfaciente.

b).- Las que pretenden compensar el perjuicio causado por el incumplimiento, imponiendo una obligación adicional, cuyo fin es compensatorio y reparatorio.

2.- Las sanciones que tienen finalidades represivas, aflictivas y expiatorias, respecto de los sujetos que las sufren, para evitar su reincidencia; y preventivas, intimidatorias y ejemplarizantes, en relación con los demás infractores potenciales, para disuadirlos del -

incumplimiento. También este grupo se divide en dos tipos:

a).- Las penas económicas aplicadas por la autoridad adminis
trativa.

b).- Las penas privativas de libertad impuestas por la auto-
ridad judicial.

La diferencia entre ambas es de grado, en atención a la gra-
vedad, cuantitativa y no cualitativamente.

Es oportuno hacer notar que esta clasificación tiene varios
puntos de coincidencia con la clasificación hecha por Du Pasquier, res-
pecto de las sanciones en general, en atención al fin que pretenden:

- Sanciones que constriñen al rebelde a hacer o a cumplir --
por la fuerza aquéllo que se niega a ejecutar.

- Sanciones que restablecen en la medida de lo posible la si
tuación anterior a la violación.

- Sanciones que se aplican como reacción aflictiva, en conse-
cuencia de una perturbación grave de orden social, o como medios de --
prevención e intimidación, como son las sanciones penales, penalidades
administrativas (multas fiscales), destituciones, etc.⁽²⁶⁾

La diferencia radica en que García Domínguez, los dos prime-

ros grupos los fusiona en un solo apartado.

Margarita Lomelí considera que las sanciones que se ocupan en el Derecho Penal Tributario pertenecen al tipo de sanciones cuya finalidad es evidentemente represiva o intimidatoria.⁽²⁷⁾

Sáinz de Bujanda no hace un agrupamiento nítido de las sanciones fiscales, pero sobre el particular expresa, que atendiendo de modo-exclusivo al contenido y fundamento de la sanción, ésta puede ir dirigida o compeler al infractor para que realice la prestación debida y/o -- pague los daños y perjuicios, o bien a castigar o prevenir la infracción.⁽²⁸⁾

Giuliani Fonrouge sostiene que las sanciones fiscales tienen una finalidad represiva o intimidatoria y no simplemente reparatoria -- del daño, dado que las correspondientes infracciones no sólo son una -- desobediencia a las órdenes de la Administración Pública.⁽²⁹⁾

En oposición a la opinión que se acaba de citar, está el criterio de Margáin Manautou, quien afirma que la finalidad que persigue -- la sanción fiscal es que el causante cumpla puntalmente con sus obligaciones tributarias para asegurar la eficacia y regularidad de los recursos públicos y las necesidades sociales que el Estado tiene a su cargo.⁽³⁰⁾

Considero que la clasificación hecha por García Domínguez es

la más adecuada a los propósitos de este trabajo, ya que está referida específicamente a las sanciones fiscales, señalando los diversos objetivos que se pueden pretender al aplicar una sanción, no solamente respecto del sujeto que la sufre, sino también del resto de la sociedad.

2.4. POSICION QUE ADOPTA EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El capítulo III del título segundo del Código Fiscal de la Federación vigente, se denomina "De las infracciones y sanciones"; del artículo 38 al 41 están enumeradas y descritas las infracciones posibles de cometer por los sujetos de la relación tributaria, funcionarios, jueces, terceros, etc., y en el artículo 42 establece las sanciones para cada caso; mientras que en el capítulo IV denominado "De los delitos", es donde se tipifican las violaciones que tienen tal carácter y sus respectivas penas.

Si a lo anterior se agrega que la autoridad encargada de sancionar las infracciones es la Autoridad Administrativa, y la Autoridad Judicial impone las penas por la comisión de delitos; podría pensarse que nuestro Código Tributario Federal sigue la Teoría Dualista.

Empero, no debe olvidarse que la mayoría de las conductas que nuestro Código señala como infracciones, también están tipificadas como delitos; en cambio la Teoría Dualista hace la distinción entre sanciones civiles o administrativas, que son las que se aplican en caso de que se cometa una violación formal, es decir, una infracción o contra-

vención; y sanciones penales que se imponen cuando deja de cumplirse - una obligación substancial.

Con base en lo anteriormente expuesto, se infiere que el Código Fiscal de la Federación está orientado hacia las corrientes doctrinarias que proclaman que los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones, pertenecen al Derecho Penal General.

En cuanto a la clasificación de las sanciones de acuerdo a la finalidad que persiguen; podemos decir que en apariencia el Código Fiscal sólo establece sanciones con carácter represivo y aflictivo, como son la multa y la privación de la libertad, ya que únicamente a estas figuras es a las que abiertamente reconoce como sanciones. No obstante lo anterior, en el capítulo siguiente se tratará de demostrar -- que también contempla sanciones con fines satisficentes y compensatorios.

- (1) Tesis del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación. 16 de noviembre de 1939.
- (2) Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXII, p.4576.
- (3) Sáinz de Bujanda, Fernando, "Hacienda y Derecho", tomo II, p.208.
- (4) Ibid., pp.207-214.
- (5) Merkel, Adolfo, citado por Margarita Lomelí Cerezo en "Derecho -- Fiscal Represivo", p.139.
- (6) Aftalión, Enrique, citado por Margarita Lomelí Cerezo, op. cit. - pp.146-147.
- (7) Ibid., p.151.
- (8) Giuliani Fonrouge, Carlos Ma., "Derecho Financiero", tomo II, - - p.574.
- (9) Bielsa, Rafael, citado por Margarita Lomelí Cerezo, op. cit., -- p.157.
- (10) Jarach, Dino, "El Ilícito Tributario", pp.110-111.
- (11) Margáin Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho -- Tributario", pp.341-342.
- (12) Lomelí Cerezo, Margarita, op. cit., p.169.
- (13) Goldschmidt, citado por Giuliani Fonrouge, op. cit., p.579.
- (14) Schonke, citado por Giuliani Fonrouge, op. cit., p.580.
- (15) Carano, Giovanni, citado por Giuliani Fonrouge, op. cit., p.583.
- (16) Damatties, citado por Giuliani Fonrouge, op. cit., p.584.
- (17) Aftalión, Enrique, citado por Margarita Lomelí Cerezo, op. cit.,- p.130-131.
- (18) Giuliani Fonrouge, Carlos Ma., op. cit., pp.584-585.
- (19) Ibid., p. 586
- (20) Mehel y Trotabas, citados por Giuliani Fonrouge, op. cit., p.588.
- (21) Sáinz de Bujanda, Fernando, "Hacienda y Derecho", tomo V, pp.544-548 y 549.

- (22) Giuliani Fonrouge, Carlos Ma., op. cit., pp.290-292.
- (23) Pérez de Ayala José Luis, "Curso de Derecho Tributario", tomo II, p.346.
- (24) Cortina Gutiérrez, Alfonso, "Estudio Preliminar" en Instituciones de Derecho Financiero, p.132.
- (25) García Domínguez, Miguel A., "Teoría de la Infracción Fiscal", -- p.16.
- (26) Du Pasquier, citado por Margarita Lomelí Cerezo, op. cit., p.16.
- (27) Ibid., p.171
- (28) Sáinz de Bujanda, Fernando, "Hacienda y Derecho", tomo V, p.555.
- (29) Giuliani Fonrouge, Carlos Ma., op. cit., p.571.
- (30) Margáin Manautou, Emilio, op. cit., p.343.

C A P I T U L O 3

"SANCIONES QUE ESTABLECE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION"

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, - que se encuentra dentro del capítulo III denominado "De las infracciones y sanciones", establece las sanciones que la autoridad administrativa impondrá a los infractores, pero el citado precepto sólo señala multas en diferentes cantidades, ya sea en relación al monto del impuesto omitido, o a una suma de dinero determinable entre un mínimo y un máximo, pero únicamente multas.

Por otro lado, en el capítulo IV, "De los delitos", se señala sólo la pena de prisión, y según las circunstancias de comisión del delito, o la calidad del delincuente puede aumentar o disminuir el tiempo que se priva de la libertad al sujeto que cometió el ilícito; - pero la única pena señalada es la de prisión.⁽¹⁾

Se tiene entonces que, en apariencia, las únicas sanciones - que nuestro Código Fiscal establece son: la multa y la privación de la libertad; más aún si se toma en cuenta que el artículo 22 del referido Ordenamiento aclara que los recargos son una simple indemnización al Erario Federal porque éste dejó de percibir en el momento oportuno, sumas de dinero que legalmente debían pagarle los contribuyentes.

Esto es lo que podríamos pensar si no se hubiera llevado a -

cabo el análisis de la sanción en general, primero, y después de la -- sanción fiscal, que se expuso en el capítulo anterior; gracias a lo -- cual estamos en posibilidad de afirmar, sin temor a equivocarnos, que nuestro Código Fiscal contempla otras sanciones, que no son solamente las que señala con ese carácter.

A lo largo del presente capítulo se analizarán una serie de figuras contenidas en el Código Tributario Federal, para determinar si son realmente sanciones o no, independientemente de la naturaleza que les atribuya dicho Ordenamiento, pero en cualquiera de los dos supuestos, se tratará de explicar por qué.

3.1. EL COBRO COACTIVO DEL IMPUESTO

El Código Fiscal vigente, en el título III denominado "Procedimiento Administrativo", Capítulo IV "Del procedimiento administrativo de ejecución", concretamente en el artículo 108 contempla la figura jurídica sobre la que versa este apartado, y textualmente dispone: "No satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución."^(1 bis)

El cobro coactivo⁽²⁾ del impuesto consiste en que vencido el plazo que una ley fiscal establece para el pago voluntario de la prestación debida, si éste no se efectúa por el contribuyente, la autoridad administrativa está facultada para cobrar, aún en contra de la vo-

luntad del sujeto, el adeudo correspondiente. Que será ya no solamente la cantidad derivada de la realización del hecho imponible; sino, - además, los gastos que origine la propia ejecución, los recargos liquidados y la multa impuesta.

Para Pérez de Ayala, el procedimiento de ejecución forzosa - es "la especial prerrogativa de que goza la Administración de ejecutar por sí misma sus actos (sin necesidad de acudir a los tribunales) y -- del que el apremio sobre el patrimonio es sólo un medio."⁽³⁾

Margáin Manautou dice que "el procedimiento económico coactivo es uno de los particularismos del Derecho Tributario, esencialísimo para el buen funcionamiento de la Hacienda Pública; pues el mismo le - permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal sin la existencia de este procedimiento."⁽⁴⁾

Por su parte, Sáinz de Bujanda expresa que "la administración financiera tiene a su alcance una sanción que pudiéramos calificar de primaria o fundamental: la de obtener, en procedimiento ejecutivo regulado por el ordenamiento, la suma tributaria debida y no satisfecha en período de recaudación tributaria."⁽⁵⁾

Para demostrar que el cobro coactivo de un crédito fiscal -- es una sanción, conforme a nuestro plan de trabajo, será necesario sa-

ber si encuadra en la definición de sanción fiscal que se determinó en el capítulo anterior. Haciendo tal confrontación se tiene que, se trata de un acto derivado de la inobservancia de una norma jurídica, que implica privación de bienes de contenido económico, el cual se ejecuta directamente sobre el patrimonio del contribuyente incumplido.

3.1.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones

Es oportuno que, una vez demostrado el carácter sancionador del cumplimiento forzoso, lo ubiquemos dentro de la clasificación de las sanciones fiscales que se expuso en el capítulo anterior, para lo cual es necesario citar la opinión de algunos autores.

Miguel Fenech señala que la ejecución forzosa "es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no lo consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción, independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad."⁽⁶⁾

En el mismo sentido se pronuncia Sergio Francisco de la Garza, quien señala que el cobro coactivo "tiene el carácter de ejecución satisfactiva, ya que la satisfacción del interés del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero."⁽⁷⁾

De las ideas transcritas anteriormente se concluye que la sanción consistente en el cobro coactivo del adeudo fiscal, está ubicada dentro de las sanciones con carácter satisfaciente.

3.2. LOS GASTOS DE EJECUCION

El procedimiento administrativo de ejecución se lleva a cabo por personal de la Administración Pública, conforme a lo dispuesto por los artículos 24, 109, 138 y 150 del Código Fiscal de la Federación vigente,⁽⁸⁾ y los gastos que origina dicho procedimiento serán a cargo -- del contribuyente incumplido.

Para estar en posibilidad de determinar si el pago de los gastos de ejecución es una sanción o no, es necesario saber si encuadra en la definición de sanción fiscal que hemos aceptado: se trata de un acto coactivo prescrito por normas jurídicas y se materializa en la privación de bienes con contenido económico; pero no es una consecuencia del incumplimiento de una obligación fiscal, sino que se deriva del cobro coactivo del impuesto; por lo que aún afectado el patrimonio del autor de la conducta ilícita, no es una sanción.

Consecuentemente, el pago de los gastos de ejecución carece del elemento indispensable para ser sanción, al no originarse por el -- acto ilícito de no pagar el crédito fiscal en la fecha señalada; sino -- que nace de la serie de gestiones que la Administración Pública realiza para cobrar coactivamente la prestación debida. En otras palabras, se puede producir el incumplimiento de la obligación principal, pero si el deudor paga la contribución y sus accesorios antes de que se inicie el procedimiento administrativo de ejecución, entonces no estará sujeto a pagar los gastos originados por éste. Interpretación lógica, si consideramos que dichos gastos no se han generado.

3.3. LOS RECARGOS

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que cuando no se pague un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos, en concepto de indemnización al Fisco Federal por falta de pago oportuno.⁽¹⁰⁾

Sergio Francisco de la Garza llama "relación jurídica tributaria de recargos por mora, aquélla que tiene como presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal -- principal, y su contenido es el pago de intereses."⁽¹¹⁾

Es importante destacar que el pago de intereses a que se refiere el autor, es diferente del que contempla el artículo 20 del mismo Ordenamiento, para el caso de que se conceda al contribuyente un pago - o prórroga para que pague al Fisco su adeudo, este tipo de interés es - del 2% mensual.

Si el contribuyente no entera al Fisco en su oportunidad la - cantidad debida, entonces el particular está obligado a pagar réditos, a razón del 3% por cada mes o fracción que se demore en satisfacer su - - adeudo, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito. Con la limitación de que éstos no excedan del monto del crédito principal.

Respecto del carácter sancionador de los recargos, la doctri-

na no está uniformada, ya que determinados autores lo niegan por considerarlos una indemnización; en tanto que otros sostienen su finalidad intimidatoria. Pero es oportuno recordar que de acuerdo con la clasificación de las sanciones fiscales presentada en el capítulo anterior, ya sea que los recargos tengan finalidad indemnizatoria o represiva, lo cual se determinará en el siguiente inciso, no dejan de ser una sanción.⁽¹²⁾

Sostienen el carácter sancionador de los recargos: Giuliani - Fonrouge, Héctor Leguizamón, Dino Jarach, pero principalmente Sáinz de Bujanda, quien considera que el interés de mora devengado cuando no se paga la deuda fiscal en tiempo, constituye una modalidad de la sanción. Agrega que la legislación española expresamente excluye los recargos de las sanciones, indebidamente, ya que el interés moratorio sí es una sanción.⁽¹³⁾

Por nuestra parte consideramos que los recargos reúnen las características de la sanción: derivan del no pago oportuno de un crédito fiscal, se generan aún en contra de la voluntad del contribuyente incumplido e implican una disminución de su patrimonio.

3.3.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones.

La doctrina se encuentra dividida respecto de la finalidad que persiguen los recargos, haya quienes les atribuyen carácter represivo, en contraposición con quienes los consideran indemnizatorios.

Para Margarita Lomelf Cerezo los recargos, contrariamente a la multa, que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, sí tienen un fin reparatorio del daño producido al Fisco por la falta de pago oportuno, y agrega que el Código Fiscal vigente les atribuye tal carácter.⁽¹⁴⁾

Otros autores opinan que los recargos tienen ambas finalidades, represiva y reparatoria, como Myrbach Rheinfed, quien manifiesta que los intereses moratorios aplicables al pago tardío del impuesto tendrían un carácter intimidatorio, evitar la tentación de demorar los pagos todo lo posible, y resarcitorio a la vez, compensando, por lo menos, el beneficio que de ello pudiere resultar.⁽¹⁵⁾

Sergio Francisco de la Garza expresa que es difícil aceptar doctrinariamente que los recargos tengan exclusivo carácter indemnizatorio, sino también punitivo, por su elevada tasa.⁽¹⁶⁾

Es interesante conocer una opinión contraria a las que se acaban de citar, sostenida por el Tribunal Fiscal de Argentina, en un fallo en el sentido de que los recargos son una institución sui generis, por no ser una pena, ni una indemnización resarcitoria, sino un accesorio del impuesto.⁽¹⁷⁾ Desde luego que su carácter accesorio es innegable, pero si no los acepta como pena, ni como compensación; cabría preguntar ¿qué finalidad les atribuye?

Corresponde ahora hacer alusión a los autores que se inclinan

por la finalidad represiva de los recargos, como Héctor Leguizamón que los considera "una sanción pecuniaria del Derecho Penal Fiscal, de naturaleza rígida, progresiva e indeterminada que nace con la simple omisión del pago a su vencimiento de los impuestos y que se aplica en forma objetiva..., podría asegurarse algo más al respecto, para dejar bien establecido el carácter penal del recargo, sanción que se aplica por la violación de un deber y no por el incumplimiento en el pago de la obligación."⁽¹⁸⁾

Margáin Manautou, Dino Jarach, Rafael Bielsa y Christoph Stange también consideran que los recargos se aplican con una finalidad intimidatoria o represiva.

En lo que a nuestra posición respecta, consideramos que los recargos encuadran en la clasificación de las sanciones, en las que tienen finalidad intimidatoria o aflictiva, ya que los contribuyentes, por miedo a que su patrimonio disminuya por el pago de intereses moratorios, procurará pagar el crédito fiscal en su oportunidad.

3.4. LA MULTA

El artículo 42 del Código Fiscal Federal establece qué multa se impondrá en cada una de las infracciones que contemplan los artículos 38, 39, 40 y 41 del mismo Ordenamiento.⁽¹⁹⁾

Sergio Francisco de la Garza considera la relación jurídica -

que tiene como contenido el pago de una multa, una relación fiscal pero no tributaria, ya que no tiene por objeto el pago de un tributo, derecho o contribución especial, sino un aprovechamiento.⁽²⁰⁾

Innegablemente la multa es una sanción, ya que es definida -- por Garraud como "una pena que consiste en la obligación de pagar al -- Estado una suma de dinero."⁽²¹⁾

Las multas que establece el Código Fiscal se cuantifican de -- dos maneras: en tantos respecto del impuesto omitido, o una cantidad -- determinable entre un mínimo y un máximo que señala el propio Código. En el primer caso, a pesar de que la multa se impone en relación con el impuesto omitido, también se deja a la autoridad hacendaria una amplia facultad discrecional para imponer de multa desde 1% hasta 300% del tributo no pagado.⁽²²⁾

En el campo del Derecho Fiscal, la multa es la sanción por -- excelencia, ya que reúne las características propias de ésta: es un acto coactivo, consecuencia de la comisión de una ilicitud, cuya ejecución implica privación de bienes pertenecientes al patrimonio del infractor.

3.4.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones.

Villalobos considera que la multa tiene indiscutiblemente carácter intimidatorio y ejemplar,⁽²³⁾ y Margáin Manautou opina que tiene

como finalidad disciplinar al infractor.⁽²⁴⁾

Sobre el particular, Margarita Lonelf Cerezo expresa que la sanción tiene un "fin primario represivo de la violación cometida... Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario" y agrega que "calificar a la multa como reparación del daño, es sólo la consecuencia de estimar que la obligación de pagar el impuesto es una deuda de carácter civil."⁽²⁵⁾

Por mi parte, me adhiero al criterio⁽²⁶⁾ que considera a la multa con una finalidad represiva e intimidatoria, ya que no pretende que se cumpla la obligación original, ni que se compense el perjuicio causado, sino que busca imponer un castigo al infractor para evitar su reincidencia y que a la vez sirva de ejemplo para que los demás contribuyentes no actúen ilícitamente.

Por otro lado, Luis Garrido enumera una serie de características de la multa, a saber: "hiere al infractor, frecuentemente en el móvil que lo llevó a delinquir, evitando sufrimiento 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 y constituyendo una fuente de recursos para el Estado."⁽²⁷⁾

Con base en las ideas expuestas anteriormente, la multa puede ser considerada como la sanción administrativa más útil y eficaz, ya que previene, reprime y castiga sólo al autor del ilícito. Además, es

una fuente de ingreso para el Fisco; por todo lo cual en el capítulo -- siguiente se estudiarán los requisitos de aplicación de esta pena que - establecen el Código Fiscal de la Federación y la Constitución Federal de la República.

3.5. LOS MEDIOS DE APREMIO

La fracción VI del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, faculta a la autoridad administrativa para imponer multas de apremio, solicitar el auxilio de la fuerza pública o hacer la consignación respectiva por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad compe-- tente, en los casos en que un contribuyente se oponga u obstaculice las funciones de la autoridad hacendaria encaminadas a determinar la exis-- tencia de un crédito fiscal, dar las bases para su liquidación, cercio-- rarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales, comprobar posibles infracciones a las mismas o la comisión de algún delito.⁽²⁸⁾

Cuando sea indispensable el cumplimiento de una obligación -- formal y siendo insustituible la acción que el contribuyente debe rea-- lizar; ante la resistencia de éste la autoriead hacendaria puede hacer uso de cualquiera de los tres medios de apremio antes mencionados para obtener el referido cumplimiento.

Es innegable el carácter coactivo de los medios de apremio -- previstos legalmente, y obviamente derivan de una conducta ilícita res-- pecto de las leyes fiscales. Por lo que hace a la privación de bienes,

la multa de apremio merma el patrimonio del infractor, y el auxilio de la fuerza pública limitaría el derecho de posesión del particular rebelde, es decir, priva de un bien carente de contenido económico.

Del análisis anterior se desprende que los dos medios de apremio referidos encuadran en la definición de sanción fiscal que se dió en el capítulo segundo del presente trabajo, con lo que se demuestra su carácter sancionatorio.

En relación con la consignación por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente, diremos que no satisface el requisito de privación de bienes con o sin contenido económico, ya que en la práctica opera como una verdadera denuncia ante la autoridad correspondiente, motivo por el cual no se puede considerar una sanción.

3.6. PRIVACION DE LA LIBERTAD

El Código Fiscal vigente, en el capítulo denominado "De los Delitos", establece qué conductas ilícitas serán consideradas como tales; también señala la pena privativa de libertad que se impondrá en cada caso.⁽³⁰⁾

En tal situación, si la pena privativa de libertad está expresamente reconocida como una pena, especie de la sanción, en el Código Fiscal, es innegable que se trata de una sanción fiscal.

Ignacio Villalobos expresa que "por prisión se entiende la pena que mantiene al sujeto recluido en un establecimiento ad hoc, con fines de castigo, de eliminación del individuo peligroso respecto del medio social, de inocuización forzosa del mismo mientras dura ese aislamiento, y de readaptación a la vida ordenada, lo que eliminaría su peligrosidad y le capacitaría para volver a vivir libremente en la comunidad de todos los hombres."⁽³¹⁾

La multa es considerada por García Domínguez como una consecuencia de la comisión de un ilícito, a la cual sí considera como una sanción punitiva o represiva.⁽³²⁾

3.6.1. Ubicación dentro de la clasificación de las sanciones.

La privación de la libertad es una pena, ya que no pretende el cumplimiento de la obligación original, ni busca indemnizar o compensar por el perjuicio causado con motivo del incumplimiento, sino que su finalidad es aflictiva respecto de quien la sufre, preventiva para el mismo sujeto y para los demás contribuyentes infractores en potencia, y ejemplarizante sólo para estos últimos.

Margáin Manautou se pronuncia en el mismo sentido al decir -- que "la sanción privativa de libertad tiene por finalidad infringir un castigo al causante delincente."⁽³³⁾

Castellanos Tena sostiene que el fin último de la pena es la

salvaguarda de la sociedad, por lo que sus características deben ser: - intimidatoria, evitar la delincuencia por el tenor de su aplicación; -- ejemplar, no sólo al delincuente, sino también a los demás; correctiva, producir en el penado la readaptación para evitar la reincidencia; eliminadora, de manera temporal si el sujeto es readaptable, o definitivamente si es incorregible; justa, porque la injusticia traería mayores males en relación con la sociedad. (34)

3.6.2. Procedencia y aplicación.

El tercer párrafo del artículo 14 Constitucional dispone que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por la ley exactamente aplicable al delito de que se trate. Además, si tomamos en cuenta el principio del Derecho Penal "nullum crimen sine lege; nullum poena sine crimen", podemos concluir que no se trata de un simple requisito, sino de un presupuesto, el que la conducta que se pretende sancionar esté expresamente tipificada como delito y tenga establecida la pena respectiva. En otras palabras, para que sea procedente imponer una pena, la conducta ilícita debe estar contemplada como delito y estar previsto su castigo.

Es oportuno recordar que la autoridad competente para conocer de los delitos fiscales, así como para imponer sanciones por la comisión de los mismos, es la autoridad judicial, ya que la autoridad administrativa sólo tiene facultad para sancionar infracciones.

El artículo 43 del Código Tributario⁽³⁵⁾ establece algunos requisitos para proceder penalmente por los delitos previstos en el mismo. Dispone que en ciertos casos será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presente querrela ante al ministerio público federal; pero cuando se trate del delito de contrabando dicha Secretaría deberá declarar que el Fisco ha sufrido perjuicio. Por exclusión, en los delitos que no se requiera querrela, ni declaratoria de perjuicio, bastará que se formule la denuncia respectiva.

Es necesario hacer notar que la querrela y la denuncia son requisitos de procedibilidad, ya que si el ministerio público no tiene conocimiento de hechos que posiblemente constituyen un delito, entonces no puede iniciar el procedimiento debido; en tanto que la declaratoria de perjuicio es un obstáculo procesal, porque no impide la función investigadora del ministerio público.⁽³⁶⁾

Debemos establecer la diferencia entre denuncia y querrela; - la primera es el medio por el cual los particulares ponen en conocimiento, a las autoridades competentes, de la comisión de un hecho delictuoso; en tanto que la querrela es la declaración de voluntad hecha por -- quien tiene el carácter de ofendido por el delito, para que éste se castigue.⁽³⁷⁾ Es obvio que la falta de querrela o de denuncia impide que se inicie el procedimiento penal.

Pues bien, una vez que el ministerio público está en aptitud de iniciar el procedimiento para saber si se cometió o no un delito fis

cal, y en el primer caso castigar al responsable, entonces principia dicho procedimiento en su primera fase, ya que se compone de cuatro, a saber:

- 1).- averiguación previa
- 2).- instrucción del expediente
- 3).- juicio
- 4).- ejecución

En las dos primeras etapas interviene el ministerio público, quien al cerrar la instrucción del expediente formula conclusiones.

De la averiguación previa puede resultar que no haya materia para ésta, o que la comisión del acto delictuoso no se encuentre debidamente probada, por lo que se formula una ponencia de no consignación, - se manda el expediente al archivo y se comunica a la Procuraduría Fiscal de la Federación. En caso contrario, si se reúnen los requisitos de ley, el ministerio público consigna los hechos ante el Juez de Distrito correspondiente y solicita se gire orden de aprehensión en contra del presunto responsable. Al recibir el Juez la consignación, instruye el expediente con todas las diligencias que considere necesarias para - que quede bien integrado. Al cerrarse esta fase, el ministerio público debe formular sus conclusiones que pueden ser acusatorias y no acusatorias.

En caso de que las conclusiones no sean absolutorias, el proceso queda exclusivamente en manos de la autoridad judicial y el ministerio público queda como parte en aquél.

Formuladas las conclusiones acusatorias y las conclusiones de la defensa, se desarrolla toda la parte de pruebas, que al concluir deja al Juez en posibilidad de dictar la sentencia correspondiente, y una vez que ésta es definitiva se pasa a la fase de ejecución.

Cuando se trata de delitos perseguidos por querrela, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede solicitar el sobreseimiento, si el incumplido paga las prestaciones fiscales debidas por el ilícito imputado o garantiza plenamente el interés fiscal; pero la solicitud sólo puede presentarse hasta antes de que el ministerio público formule conclusiones.⁽³⁸⁾

3.7. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION SOLIDARIA DEL PAGO DEL IMPUESTO

Para estar en posibilidad de afirmar, al final de éste apartado, si el nacimiento de esta obligación es una sanción o no, se partirá de la hipótesis de que en ciertos supuestos, si un sujeto pasivo secundario no cumple con alguna obligación formal, se convertirá, a manera de sanción, en obligado solidario del crédito fiscal.

Al nacimiento de la obligación solidaria del pago del impuesto generalmente se le conoce con el nombre de responsabilidad solidaria,

porque, el artículo 14 de nuestro Código Fiscal Federal establece que - son responsables solidarios quienes se coloquen en alguna de las situaciones que enumera en sus diez primeras fracciones, ya que la última da margen para que se adquiriera este tipo de responsabilidad, si así lo disponen otras leyes fiscales.

El Código Fiscal en su artículo 13 establece que es sujeto pasivo de un crédito fiscal la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal; de aquí se desprende que el legislador atribuye el carácter de sujeto pasivo a quien doctrinalmente es - - identificado con diferentes términos como: contribuyente,⁽³⁹⁾ deudor,⁽⁴⁰⁾ titular del hecho imponible, etc., y a quien nosotros denominaremos sujeto pasivo principal.⁽⁴¹⁾

El sujeto pasivo secundario, a diferencia del sujeto pasivo principal que debe cumplir con la obligación de dar (pago), debe cumplir con obligaciones de hacer, no hacer y tolerar (artículos 39, 40 y 41 del Código Fiscal de la Federación).

Una vez hechas las anteriores consideraciones, volvamos con la hipótesis propuesta en un principio, pero ahora ya en relación con el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación; de donde se tiene -- que las diez primeras fracciones, solamente en tres de ellas, IV, V y IX se presuponen obligaciones formales.

En efecto, las referidas fracciones dicen textualmente:

IV.- Las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar los créditos fiscales a cargo de terceros.

V.- Quienes deban recabar documentos en los que conste el pago de estampillas, si no cumplen con esta obligación.

IX.- Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravámen.

No nos ocuparemos de las siete situaciones restantes por virtud de que en todas ellas existe sólo la obligación sustancial que es el pago del crédito fiscal, pero en algunos casos respecto de varios -- obligados solidarios;⁽⁴²⁾ o bien en razón de ciertos nexos, de los comprendidos en las ya mencionadas obligaciones entre administrados, es decir que una persona diversa al sujeto pasivo principal, pero que no es sujeto pasivo secundario, ya que no tiene obligaciones formales, queda obligado solidariamente con aquél al pago del impuesto.

Tratando de explicar de manera más sencilla lo expuesto hasta el momento, se tiene que: existe una obligación formal a cargo de un sujeto pasivo secundario (retener cierta cantidad de dinero que debe ente

rar a la autoridad hacendaria, recabar documentos en los que conste el pago de estampillas, cerciorarse de que se han cubierto determinados impuestos o derechos), si éste no cumple con ella, la consecuencia correspondiente es que dicho sujeto queda obligado, en forma solidaria con el sujeto pasivo principal, es decir, que el Estado podrá exigirle a aquél el pago del crédito fiscal.

En la doctrina a estos responsables solidarios se les denomina sujeto pasivo por adeudo ajeno⁽⁴³⁾ o deuda ajena,⁽⁴⁴⁾ ya que deben pagar la prestación fiscal a pesar de no haber sido ellos quienes realizaron el hecho imponible.

Para afirmar que la obligación solidaria del pago del impuesto a cargo de un sujeto pasivo secundario es una sanción, es necesario saber si reúne los elementos de ésta que fueron señalados en la definición que se dio en el capítulo segundo.

Se trata de un acto coactivo, ya que sirve como un medio de presión para que el sujeto cumpla con sus obligaciones formales; se deriva de una conducta ilícita, que será el no cumplir con la obligación formal, que en la propia norma se está condicionando; implica la privación de bienes con contenido económico, ya que el pago del crédito obviamente disminuirá su patrimonio; se ejecuta sobre el infractor que es el sujeto pasivo secundario que no cumplió con su obligación de hacer.

Con el análisis que antecede se ha demostrado que la obliga--

ción de pago que la ley impone solidariamente a los sujetos pasivos secundarios, condicionada al no cumplimiento de una obligación formal, sí es una sanción.

Por último, estimo que este capítulo quedaría incompleto si no se hace referencia, aunque sea en forma somera, a la cuantificación-suplementaria de la base gravable, que realiza la autoridad fiscal, generalmente conocida como el procedimiento de determinación estimativa - para liquidar la base gravable.

El artículo 18 del Código Fiscal Federal señala que un crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida; por lo que la simple realización del hecho imponible no es suficiente para que la autoridad exija el pago del crédito, sino que es imprescindible determinar la obligación en cantidad líquida.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades de revisión y comprobación para corroborar si han sido cumplidas las -- disposiciones fiscales; de aquí resulta que si la autoridad se percata de que el sujeto pasivo tiene alguna anomalía en su contabilidad, y se trata precisamente de alguna de las legalmente establecidas para el caso, podrá cuantificar la base gravable en sustitución del contribuyente. La condición para aplicar el procedimiento de determinación estimativa, es colocarse en alguna de las situaciones que al efecto señalan las disposiciones fiscales.

Generalmente las causas de aplicación del procedimiento de de

terminación estimativa se refieren a obligaciones formales, como oponer se al desarrollo de una visita domiciliaria, no presentar la documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, omitir declarar más del 3% de los ingresos percibidos, etc., pero de cualquier modo los referidos incumplimientos implican la imposibilidad de conocer la verdadera base gravable.

En apariencia, el incumplimiento de las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar es el que origina la cuantificación suplementaria de la base gravable, por lo que podría pensarse que es una sanción; pero no hay tal, ya que el motivo real por el que la autoridad determina estimativamente la base gravable, es porque con los elementos revisados no se pueden conocer los ingresos que obtuvo el contribuyente, y esto es indispensable para liquidar la obligación. Apoya el anterior razonamiento lo dispuesto por el último párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala: "La determinación presuntiva de la utilidad fiscal, procederá independientemente de las sanciones a que -- haya lugar".

Resumiendo lo antes expuesto, se tiene que la cuantificación supletoria de la base gravable por parte de la autoridad, no es consecuencia directa de la comisión de un ilícito, en este caso el incumplimiento de la obligación formal, sino que su aplicación se debe a lo indispensable de conocer el ingreso real gravable, para liquidar una obligación y poder exigir el pago del crédito fiscal, motivo por el cual la figura analizada no es una sanción.

- (1) El Código Fiscal que entrará en vigor el 1º de octubre de 1982 -- contiene, en su título IV denominado "De las infracciones y delitos fiscales", dos capítulos: I "De las infracciones" y II "De los delitos".
- (1 bis) En el nuevo Código Fiscal el procedimiento administrativo de ejecución se prevé en el capítulo III del Título Quinto, denominado "De los procedimientos administrativos", concretamente en el artículo 145.
- (2) La palabra coacción, del latín "coactio", es la fuerza o violencia que se hace a una persona para precisarla a que diga o ejecute una cosa.
- (3) Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, "Curso de Derecho Tributario", Tomo II, p.177.
- (4) Margáin Manautou, Emilio, "Introducción Al Estudio del Derecho Tributario", p.226.
- (5) Sáinz de Bujanda, Fernando, "Hacienda y Derecho", Tomo V; p.561.
- (6) Fenech, Miguel, citado por Sergio Francisco de la Garza en "Derecho Financiero Mexicano", p.730.
- (7) Garza, Sergio Francisco de la, "Derecho Financiero Mexicano", - - p.730.
- (8) En el Código Tributario que regirá a partir de octubre de 1982, - al igual que en el actual, los gastos de ejecución corren a cargo del contribuyente, conforme a los artículos 20, 148 y 194.
- (10) En el nuevo Código Fiscal de la Federación los recargos se establecen en el artículo 21.
- (11) Garza, Sergio Fco., op. cit., p.440.
- (12) Así lo reconocía el Código Fiscal de 1938, que en su artículo 207 establecía el carácter indemnizatorio de los recargos, pero que a su vez los incluía dentro de las sanciones enumeradas en el artículo 235.
- (13) Sáinz de Bujanda, Fernando, op. cit., p.561.
- (14) Lomelí Cerezo, Margarita, "Derecho Fiscal Represivo", pp.201-204.
- (15) Myrbach Rheinfeld, citado por Giuliani Fonrouge en "Los recargos por mora en el pago de la obligación fiscal", p.14.
- (16) Garza, Sergio Fco. de la, op. cit., p.440.

- (17) Opinión citada por Giulliani Fonrouge en "Derecho Financiero". Tomo II, pp. 667-669.
- (18) Leguizamón, Héctor, "La institución del Recargo" en la Revista Crítica Impuestos, p.732.
- (19) El nuevo Código Fiscal establece la multa en los artículos 80, 82, 84, 86, 88 y 90.
- (20) Garza, Sergio Fco. de la, op. cit., p.341.
- (21) Garraud, citado por Ignacio Villalobos en "Derecho Penal Mexicano" p.589.
- (22) El Código Fiscal que entrará en vigor en octubre de este año, limita la facultad discrecional de la autoridad hacendaria, ya que en los casos de infracciones que originen la evasión fiscal y -- sean descubiertas por la autoridad en ejercicio de sus facultades de revisión o comprobación, se deberá sancionar conforme a los -- lineamientos que se señalan en los artículos 76, 77 y 78 del Ordenamiento en cita.
- (23) Villalobos, Ignacio, "Derecho Penal Mexicano", p.589.
- (24) Margáin Manautou, Emilio, op. cit., p.346.
- (25) Lomelí Cerezo, Margarita, op. cit., pp.197-198.
- (26) García Domínguez Miguel Angel, "Teoría de la Infracción Fiscal", p.39.
- (27) Garrido Luis, "La Sanción Pecuniaria" en la Revista Criminología, - p.17.
- (28) El Código Fiscal nuevo contempla la misma facultad en su artículo 40.
- (30) Como se apuntó antes, en el nuevo Código Fiscal los delitos ocupan un capítulo, pero ahora comprenden los artículos del 92 al 115.
- (31) Villalobos, Ignacio, op. cit., p.557.
- (32) García Domínguez, Miguel Angel, op. cit., p.37.
- (33) Margain Manautou, Emilio, op. cit., p.346.
- (34) Castellanos Tena, Fernando, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal Mexicano", p.307. En el mismo sentido Ignacio Villalobos, op. cit. pp.507-509.
- (35) El nuevo Código Fiscal contempla este requisito en su artículo 92.

- (36) Pavón Vasconcelos, Francisco H., "Algunas cuestiones en torno a -- los llamados delitos fiscales", en la Revista Criminología, pp. 878-879.
- (37) Idem.
- (38) La breve reseña del procedimiento a seguir en el caso de los delitos fiscales, es un resumen del análisis que hace Luis H. Delgado Ilo Gutiérrez en el artículo "El ilícito Tributario", publicado en la Revista Difusión Fiscal, pp.20 a 22.
- (39) Definición del Modelo de Código OEA/BID, citada por Giuliani Fonrouge, op. cit., p.365.
- (40) Definición de Giuliani Fonrouge, op. cit., p.391
- (41) Pérez de Ayala, José Luis, op. cit., p.215.
- (42) Garza, Sergio Fco. de la, op. cit., p.463.
- (43) Ibid., p.465.
- (44) Pugliese, Mario, "Instituciones de Derecho Financiero", p.201.

CAPITULO 4

"REQUISITOS PARA LA APLICACION DE SANCIONES"

Conforme al artículo 86 del actual Código Fiscal de la Federación,⁽¹⁾ corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sancionar las infracciones a las Leyes Fiscales que cometan los contribuyentes. Sin que esto implique que la imposición de multas quede al arbitrio de la autoridad, sino que ésta debe cumplir una serie de requisitos; tanto constitucionales, (artículo 14, 16 y 22) como legales (artículo 37 del Código Fiscal de la Federación). A continuación señalamos los requisitos que debe cumplir la autoridad al aplicar sanciones.

4.1. OBSERVANCIA DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL CASO.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su Capítulo Primero "De las garantías individuales", señala una serie de derechos a favor de los gobernados, cuya contrapartida son los deberes que impone a las autoridades respecto de aquéllos.

El presente apartado no se referirá a todas las garantías contenidas en la Constitución, sino únicamente a las que se relacionan con la imposición de sanciones.

4.1.1. Garantía de audiencia

La garantía de audiencia está contenida en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que dispone:

"Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Cruz Morales opina que no debe llamarse garantía de audiencia, porque sugiere que el derecho protegido es el de ser oído, y no hay tal; lo que consagra es el derecho que tienen los particulares para que a todo acto de autoridad que implique privación, deba preceder juicio dentro del cual se conceda a aquéllos una irrestricta facultad de defensa.⁽²⁾

Al respecto, Ignacio Burgoa ofrece una explicación bastante clara, al decir que la garantía de audiencia "se integra mediante cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, necesariamente concurrentes, y que son: el juicio previo al acto de privación; que dicho juicio se siga ante Tribunales previamente establecidos; el cumplimiento o la observancia de las formalidades procesales esenciales y la decisión jurisdiccional es ajustada a las leyes vigentes con antelación a la causa que origina el juicio."⁽³⁾

En relación con el juicio previo al acto de privación, el autor en cita señala que el juicio a que se refiere el artículo 14 Constitucional, se traduce en un procedimiento que válidamente puede desenvolverse "ante autoridades materialmente administrativas, en caso de que --

el bien objeto de la privación ingrese a la esfera del Estado o cuando dicha privación tienda a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual, nacida de relaciones de supra a subordinación."⁽⁴⁾

Así, se tiene que en materia fiscal existen medios de defensa que se encarga de resolver la autoridad emisora del acto impugnado. -- Tal es el caso de los recursos administrativos.

Burgoa pone especial énfasis al señalar que el procedimiento administrativo de impugnación: "debe instituirse legalmente como medio para que el gobernado formule su defensa antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación, ...pero no debe confundirse la preexistencia de la oportunidad legal defensiva al acto de privación, con la impugnabilidad de éste mediante recursos que consignent las normas jurídicas de dicho acto, ... ya que en puridad constitucional, cuando una ley administrativa faculte a la autoridad para realizar actos de privación en perjuicio del gobernado, sin consagrar un procedimiento defensivo previo, se estará en presencia de una violación a la garantía de audiencia, aunque la propia ley estatuya recursos o medios de impugnación del mencionado acto."⁽⁵⁾

Sostienen igual criterio respecto de la preexistencia del medio de impugnación del acto de privación: Cruz Morales, Margáin Manautou y Servando J. Garza. En sentido opuesto existe jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,⁽⁶⁾ a la que se adhieren Sergio Francisco de la Garza y Margarita Lomelí Cerezo; es decir, consi

deran que la garantía de audiencia se cumple con un procedimiento defensivo posterior a la emisión del acto de privación.

La garantía de seguridad jurídica contenida en la de audiencia, y que Burgoa trata en segundo lugar, es la tramitación del juicio ante Tribunales previamente establecidos.

El concepto tribunales no significa la ineludible intervención del Poder Judicial, sino que la autoridad que resuelva el conflicto debe tener facultades jurisdiccionales, como ocurre con las autoridades fiscales encargadas de resolver los recursos correspondientes.

En relación con el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento, Ignacio Burgoa manifiesta que en el procedimiento previo al acto de privación existe la obligación, inherente a toda función jurisdiccional, de otorgar al afectado la oportunidad de manifestar su oposición al acto de privación, así como también la de probar o demostrar sus argumentos. De tal modo, según el mencionado autor, se cumplen las formalidades procesales esenciales, si la ley respeta los dos prerrogativas ya referidas.⁽⁷⁾

Para Cruz Morales el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional "además de establecer que el previo juicio que debe preceder al acto de privación debe tramitarse conforme a la ley. También dice que en este juicio previo deben observarse las formalidades esenciales del procedimiento estén o no en la ley",⁽⁸⁾ y continúa diciendo que las for

malidades esenciales del procedimiento son algo diverso a las formalidades de la ley, ya que aquéllas consisten en permitir cualquier medio de defensa, por lo que la restricción de estos medios deja en estado de in-defensión al particular, y esta contravención puede cometerse en la ley o en la actuación de las autoridades.⁽⁹⁾

La cuarta y última garantía de seguridad jurídica subsumida - en la de audiencia "estriba en que el fallo o resolución culminatoria - del juicio o procedimiento, en que se desarrolle la función jurisdiccional, deba pronunciarse conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; es decir, al que constituya la causa eficiente de la privación. Esta garantía específica corrobora la contenida en el párrafo -- primero del artículo 14 Constitucional, o sea, la de no retroactividad legal y, por tanto, opera respecto de las normas substantivas que deben aplicarse para decidir el derecho en el conflicto jurídico. Por lo que concierne a las adjetivas, éstas, en la mayoría de los casos, pueden do-tarse de eficacia retrospectiva sin incidir en el vicio de retroactividad."⁽¹⁰⁾

En resumen, la garantía de audiencia es el derecho que tiene el particular a que previamente al acto de privación, aunque en la prác-tica no en todos los casos sea así, se lleve a cabo un juicio ante un - órgano con facultades jurisdiccionales, que deberá dirimir la controver-sia conforme a los ordenamientos expedidos con anterioridad al hecho.

4.1.2. Ley exactamente aplicable al hecho

Esta garantía también está contenida en el artículo 14 Constitucional, que en su tercer párrafo dispone que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Sobre el particular es importante citar el argumento de Margarita Lomelí Cerezo: "Volviendo al artículo 14 debe hacerse notar que dada la naturaleza represiva que tienen los actos de imposición de dichas sanciones, la aplicación de la ley debe hacerse en los términos señalados por dicho precepto para los juicios del orden criminal. Es decir, tratándose de sanciones administrativas por infracciones a las leyes -- fiscales, no puede constitucionalmente imponerse dichas penas por simple analogía ni aún por mayoría de razón".⁽¹¹⁾

De lo anterior se desprende que la autoridad hacendaria sancionadora no podrá castigar a los contribuyentes cuya conducta no encuadre perfectamente en la norma que contiene la infracción de que se trate; así como también únicamente podrá aplicarse la pena que esté expresamente señalada para la contravención cometida.⁽¹²⁾

Dicho de otra manera, no habrá infracción si ésta no se encuentra expresamente tipificada como tal, y sólo se podrá castigar si la sanción está concretamente señalada para la infracción cometida.

4.1.3. Forma escrita

El artículo 16 Constitucional dispone que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito...". Tal garantía es llevada al campo de las sanciones, que pertenecen al género actos de molestia. De allí que la autoridad fiscal deberá hacer constar por escrito la multa que imponga a los contribuyentes.

Javier Mondragón considera la forma como un elemento esencial del acto administrativo, que consiste en la exteriorización de los demás elementos de aquél, por lo que es una garantía automática de legalidad para el gobernado, y así cuando un acto administrativo no tiene forma alguna es inexistente.⁽¹⁴⁾

"La necesidad de que el acto de gobierno se exprese por escrito, nos parece que no necesita explicación, mucho menos justificación; sería imposible concretar, conocer o combatir un acto de poder, si no tenemos sus cabales dimensiones de manera cierta, indubitable, por escrito. Una consecuencia lógica de la orden escrita, es que se haga del conocimiento del destinatario de ella; ya que de otra manera, si se ordena por escrito pero no se comunica al gobernado, no se entiende cómo puede comprobar la autoridad que ha cumplido con esta garantía".⁽¹⁵⁾

Por su parte, Rafael Bielsa señala que la actividad administrativa por regla general es escrita, a fin de determinar la existencia de los actos y su validez. Ya que mediante la documentación se puede -

comprobar la competencia, la observancia de la ley en cuanto al fondo, etc. Es decir, que la forma escrita se propone garantizar la regularidad y la autenticidad del acto.⁽¹⁶⁾

"La exigencia de que el acto de molestia conste en un mandamiento escrito sólo tiene como finalidad que el gobernado se entere de la fundamentación y motivación legal del hecho autoritario que lo afecte, así como de la autoridad de quien proviene."⁽¹⁷⁾

De todo lo expuesto se puede concluir que la garantía de forma escrita de los actos en que la autoridad imponga una sanción, es indispensable al punto de que puede generar su inexistencia; además de -- que si no fuera por escrito, se crearía incertidumbre, tanto para el -- particular como para las propias autoridades.

4.1.4. Autoridad competente.

La competencia a que se refiere el artículo 16 Constitucional "conciene al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano del Estado...; en tanto que la llamada competencia ordinaria, es el conjunto de facultades con que la ley secundaria inviste a una determinada autoridad".⁽¹⁸⁾

Tal criterio ha sido sostenido por nuestros tribunales Judiciales, tanto en jurisprudencia definida como en precedentes importantes.⁽¹⁹⁾

En lo que respecta a la competencia para imponer multas fiscales, ésta corresponde específicamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con lo dispuesto por los siguientes ordenamientos jurídicos.

En primer término debemos señalar la Constitución Federal de la República, que en su artículo 21 dispone que "Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas..."; de aquí deriva la competencia de la autoridad administrativa, en términos generales, para ejercer poder sancionador. Esta postura es sostenida, doctrinariamente por Lomelí Cerezo, Gabino Fraga y Sergio Francisco de la Garza y en el mismo sentido se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁽²⁰⁾

En segundo lugar, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1982, que es el instrumento jurídico que prevé los ingresos que recibirá el Estado, señala en su artículo primero, fracción XVIII (de los aprovechamientos) inciso 1, las multas; mas adelante, en el artículo tercero fracción I autoriza al Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para dictar las medidas correspondientes a las sanciones.

Por último, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que hace la distribución de competencias entre las distintas Secretarías de Estado, en la fracción XV del artículo 31, faculta a la Secre

taría de Hacienda y Crédito Público para ejercer las atribuciones que le otorguen otros Ordenamientos. Al respecto el Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 86: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público impondrá las sanciones administrativas por infracciones a las disposiciones fiscales...". De esta manera queda acreditada la competencia específica de la referida Dependencia del Ejecutivo Federal para sancionar a los contribuyentes incumplidos .

4.1.5. Fundamentación y motivación.

Esta garantía se encuentra plasmada en el artículo 16 Constitucional, y contempla dos aspectos, a saber: los fundamentos legales y los motivos del acto, tan relacionados entre sí, que difícilmente pueden presentarse uno en ausencia del otro; generalmente se comprende como un todo.

Para efectos del presente trabajo es conveniente analizar los dos conceptos, fundamentación y motivación, por separado.

Así tenemos que la fundamentación consiste, según Burgoa, en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 Constitucional deben basarse en una disposición normativa general en la que se prevea la situación concreta; es decir que se trata de una consecuencia directa del principio de legalidad. "La exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

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

2.- 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 se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyan."⁽²¹⁾

Lo anterior se resume en unas cuantas palabras: la fundamentación legal consiste en que "la autoridad cite o invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar el acto dirigido al particular."⁽²²⁾

Por lo que hace a la motivación, Cruz Morales afirma que motivar es expresar que lo que la ley dispone o sanciona se ha presentado, razón por la cual la autoridad aplica la ley; en otras palabras, es explicar cómo se ha producido lo que la ley prevé, manifestar por qué - - existe la necesidad y la obligación de aplicar la ley."⁽²³⁾

Para Burgoa, "el concepto de motivación empleado en el artículo 16 Constitucional indica que las circunstancias y modalidades del ca

so particular encuadran dentro del marco general correspondiente establecido por la Ley,... es la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general base del acto de molestia y el caso específico en el que ésta va a operar o surtir sus efectos.”⁽²⁴⁾

Para los administrativistas, la motivación consiste en expresar los motivos que justifican el acto;⁽²⁵⁾ más ampliamente, externar los motivos-presupuestos (situaciones de hecho) y los motivos determinantes que sirven de fundamento jurídico a la decisión.⁽²⁶⁾

Por su parte, Acosta Romero sostiene que la motivación significa que la autoridad señale cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho, inmediatas anteriores al acto administrativo que dieron origen al mismo.⁽²⁷⁾

Para entender cabalmente la motivación es necesario saber que el motivo, como elemento del acto administrativo, es el antecedente que lo provoca, o sea que se traduce como la existencia previa y real de una situación legal o de hecho que está prevista por la ley para provocar la acción administrativa.⁽²⁸⁾

Al respecto, es importante conocer el criterio de nuestro máximo tribunal judicial en la tesis de jurisprudencia visible a fojas 666 y 667 del Apéndice de Jurisprudencia 1917-1975, Segunda Sala, que a la letra dice:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE.- Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los preceptos de la norma que invoca."

4.1.6. Multa no excesiva.

El artículo 22 de nuestra Carta Magna establece la prohibición de sancionar con multa excesiva. La pregunta obligada es ¿Cuándo una multa es excesiva?.

Sobre el tema, Burgoa considera que multa excesiva es "la sanción pecuniaria que está en desproporción con las posibilidades económicas del multado".⁽²⁹⁾

Para Margáin Manautou, la multa excesiva equivale a que "nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió inspirar a la autoridad administrativa que la impuso, porque se producirá lo que en la doctrina se conoce como desvío de poder."⁽³⁰⁾

Por lo que hace al criterio de Burgoa, nos parece que se acerca más a la idea de multa excesiva, porque atiende a la situación económica del penado; pero es más acertado aún el criterio de Margarita Lomelí Cerezo, quien sostiene que la calificación de multa excesiva debe hacerse tomando en cuenta dos factores principales que son los ya mencio

nados: La gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor. (30 bis)

De lo anterior se concluye que para que las multas impuestas por la autoridad fiscal no violen el precepto constitucional en comentario deben ser graduadas atendiendo a las posibilidades económicas del penado y a la gravedad de la infracción.

4.2. REQUISITOS QUE ESTABLECE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 37 establece las reglas a que debe sujetarse la autoridad fiscal cuando -- castigue alguna de las infracciones que el mismo Ordenamiento señala en los artículos 38, 39, 40 y 41 las que se encuentran agrupadas atendiendo a la calidad del sujeto infractor. (31)

4.2.1. Importancia de la infracción.

La fracción I del artículo 37 del Código Tributario dispone -- que: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al imponer la sanción que corresponda, tomará en cuenta la importancia de la infracción,..."; pero no señala criterio alguno para determinar dicha importancia, y ésta puede estar en relación con el monto del gravamen no pagado, en caso de que no se cumpla una obligación que tenga contenido económico, o es posible que se vincule con el trastorno que cause a la

gestión administrativa del tributo, si se trata de incumplimiento de las obligaciones formales. De cualquier manera la pregunta obligada es ¿Qué criterio debe seguirse a fin de evaluar la importancia de las infracciones?.

Es necesario señalar que en diversas fracciones del artículo 37 del mismo ordenamiento jurídico, se establece que la sanción se impondrá de acuerdo a la levedad o gravedad de la infracción, por lo que nos atrevemos a pensar que la importancia de la violación estará en función de las citadas circunstancias, es decir que una contravención siempre será importante, pero su importancia aumentará si se trata de una trasgresión grave, y disminuirá si es leve.

La consideración anterior no es muy útil para responder a la pregunta planteada, ya que lo único que se puede hacer es cambiarla a la siguiente forma: ¿A qué se debe que una infracción sea considerada grave o leve?.

El razonamiento que antecede se fortalece, porque la autoridad al emitir sus proveídos sancionadores casi nunca se refiere a la importancia de la falta, sino únicamente a su gravedad y, por regla general, lo hace en los siguientes términos: "...La infracción es grave, porque con ello causó perjuicio al fisco, pues le impidió en su oportunidad la obtención de ingresos que el Estado destina a los servicios públicos, actitud que deja en desventaja a los causantes que cumplen con sus obligaciones fiscales, ya que los omisos disponen en su beneficio -

de sumas de dinero que obligatoriamente deben cubrir por concepto de im
puesto...".

En otras palabras, la importancia de la infracción es la gra-
vedad de ésta, por lo que pasaremos a analizarla.

4.2.1.1. Gravedad de la infracción.

La infracción VII del artículo 37 del Código Fiscal Federal -
dispone que si la infracción cometida es leve y no tuvo como consecuen-
cia la evasión del impuesto, se impondrá el mínimo de la sanción que co
rresponda. De tal disposición se deriva que no todas las infracciones
que no originan la falta de pago deben considerarse leves.

Margarita Lomelí Cerezo sostiene que "respecto de la gravedad
de la infracción debe atenderse tanto al perjuicio causado al interés
fiscal con la infracción, como a la malicia o dolo o, por el contrario,
buena fe del infractor; además, si es la primera infracción o existe --
reiteración o persistencia en la comisión de la misma y otras circuns--
tancias análogas."⁽³²⁾

La autora en cita introduce el criterio de la reinciden-
cia,⁽³³⁾ pero es importante no perder de vista que ésta es una de las -
pautas para determinar la gravedad de la infracción y no uno de los --
elementos que necesariamente debe tomar en cuenta la autoridad al impo-
ner la sanción, o sea que no tiene ese carácter porque no está específi

camente señalada en la fracción I del artículo 37 del Código Fiscal Federal; la única mención que se hace de ella es en la fracción VII del mismo precepto, la cual establece que se castigará como reincidente a quien nuevamente cometa una infracción leve que no haya tenido como consecuencia la evasión del impuesto.

Es conveniente hacer la anterior aclaración, porque en tal situación la autoridad sólo estará obligada a referirse a la persistencia en la comisión de una falta, cuando se actualice el supuesto contenido en la ya citada fracción VII del artículo 37 del Código Fiscal, ya que en los demás casos será sólo uno de los criterios para la calificación de la gravedad, no el único, toda vez que para determinarla podrá atenderse al dolo o al perjuicio causado al Erario Federal.

Volviendo a las pautas para saber si una contravención se considera grave o leve, citemos nuevamente a Loneli Cerezo,⁽⁴⁹⁾ quien considera dolosas las infracciones que han producido la evasión total o parcial de un impuesto; de igual manera considera dolosa la infracción, aunque por la oportuna intervención de la autoridad no se haya consumado la evasión, ya que en ambos casos es evidente el propósito directo de no cumplir con la prestación tributaria; pero el ánimo indirecto de omitir el pago de algún gravamen, que se manifiesta en la falta de observancia de los medios de control del mismo, también hace considerar dolosa la falta.

El incumplimiento de las obligaciones formales que no impli-

que la evasión del pago del tributo, ni la de los medios establecidos - para su control, generalmente se considera como contravención leve.

El pensamiento de la citada autora se puede resumir de la siguiente manera: las infracciones dolosas serán graves y las culposas, leves.

En relación con el perjuicio causado al interés fiscal como factor para precisar la gravedad de un ilícito, desde luego que es el elemento principal, ya que en cierta manera también determina el dolo, por lo que será necesario atender a la reincidencia sólo cuando se trate de una violación que no causó la falta de pago. En resumen, la gravedad de la infracción se determina por el perjuicio causado al fisco, la reincidencia e intencionalidad.

4.2.2. Condiciones del causante

El artículo 37 fracción I del Código Fiscal Federal dispone que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público imponga una sanción, deberá tomar en cuenta las condiciones del causante. Ante este imperativo, cabe preguntarnos ¿A qué condiciones del causante se refiere la norma?

Con base en la práctica podemos decir que se trata de la situación económica, en primer lugar, y en segundo, al grado de conocimiento que tenga respecto de las disposiciones fiscales y su cumplimiento.

Es de suma importancia tener en cuenta el estado financiero del contribuyente que va a ser sancionado ya que si se le aplica una multa cuantiosa y no dispone de los medios necesarios para cubrirla, se estaría violando el artículo 21 Constitucional que prohíbe la multa excesiva.

En mi opinión, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debería atender al monto del gravamen evadido y a la situación económica del contribuyente, pero al momento de imponer la sanción; en otras palabras, no dejar transcurrir demasiado tiempo entre la revisión practicada, en la cual se haya detectado la omisión, y la imposición de la pena, ya que el estado financiero del particular puede variar.

Por otro lado, la situación económica de una persona física o moral no está determinada por los ingresos que obtiene o por el manejo de grandes cantidades de dinero, sino por las ganancias que percibe, luego, deben ser éstas las que tome en cuenta la autoridad sancionadora, y no el monto de las operaciones realizadas.⁽³⁵⁾

En relación con la ignorancia o conocimiento que el infractor tenga de sus obligaciones fiscales, el órgano sancionador sostiene que cuando sus condiciones económicas son buenas, "puede contar con el asesoramiento técnico idóneo para enterar el impuesto respectivo, en la forma y términos señalados por la ley", esta idea se relaciona con la culpabilidad en sentido amplio, es decir, si el contribuyente por la magnitud de las operaciones que lleva a cabo, supuestamente tienen una

buena situación económica y en consecuencia puede allegarse personas -- con los conocimientos suficientes en materia fiscal, como para estar - - bien enterado de sus obligaciones tributarias, y si en tal situación no las cumple, su dolo es evidente y la infracción cometida será catalogada como grave.

Por el contrario, si un contribuyente percibe escasos ingresos, no está en posibilidad de contar con la asesoría necesaria sobre el pago de impuestos y las formalidades inherentes a ello, por lo que si deja de cumplir con alguno de estos deberes, su conducta será culposa, lo que se traducirá en una circunstancia atenuante al momento de imponerle la sanción correspondiente, sin que esto implique en modo alguno romper con el principio de que la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento.

Así pues, la autoridad sancionadora para ejercer sus facultades en cumplimiento del requisito de castigar al infractor atendiendo a sus condiciones, se basa en el equivocado criterio de considerar buena la situación económica de un causante que tiempo atrás (durante los - - ejercicios fiscales revisados) obtuvo cuantiosos ingresos, entendiéndose que no todos los ingresos son ganancias, ya que también se efectúan egresos; además de que el estado financiero de una persona física o moral varía constantemente; asimismo, partiendo de esta regla determina - la ignorancia o conocimiento del contribuyente respecto de las leyes -- fiscales.

El Tribunal Fiscal de la Federación continuamente sostiene --

que para imponer una multa no es suficiente que la autoridad fiscal diga que "la situación económica del causante es buena, atendiendo a la magnitud de las operaciones que realiza", ya que esto no es mas que un argumento prefabricado que sirve para todos los casos. Asimismo, ha expresado que para cumplir con el requisito en cuestión, es necesario citar cifras y operaciones en concreto, como son el total de ingresos percibidos, los declarados, los omitidos, el impuesto no enterado, etc. (35 bis)

4.2.3. Conveniencia de destruir prácticas establecidas

Para analizar lo concerniente a este apartado, nos encontramos con el mismo problema que en los anteriores: ¿Qué quiso decir el legislador con la expresión "conveniencia de destruir prácticas establecidas"? Como en la doctrina no encontramos material al respecto, fue necesario recurrir a la práctica; es decir, la manera en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público trata de cumplir con esta exigencia.

Pues bien, las pocas ocasiones en que la autoridad se refiere al requisito que se trata, lo hace argumentando que como durante todo el período revisado (que puede variar de 1 a 5 años) o la mayor parte de él, el sujeto pasivo omitió declarar ingresos y en consecuencia no pagó el gravamen respectivo, dicho incumplimiento debe entenderse como una práctica establecida que es conveniente destruir, para lo cual es conveniente imponer una sanción.

Pienso que el criterio de la autoridad será correcto, siempre

cuando esté demostrado el dolo en la conducta del infractor, ya que se trata de un incumplimiento ocasionado por el desconocimiento de las disposiciones fiscales, sería injusto aplicarlo.

Por otro lado, también pueden considerarse como prácticas establecidas convenientes de destruir, las que llevan a cabo la mayoría de los causantes evasores, cuyo propósito de incumplimiento es evidente. De otra manera, si la autoridad hacendaria se percata de que un gran número de contribuyentes, por ejemplo, llevan un doble juego de libros para omitir declarar ingresos y no enterar el tributo correspondiente, puede tomar la decisión de considerar esa conducta como una práctica establecida para la evasión fiscal y, en consecuencia, imponer multas acentuando el carácter ejemplarizante de la pena, para evitar que se generalice tal práctica.

4:2.4. Fundamentación y motivación

La fracción II del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación ordena que la autoridad fiscal funde y motive las resoluciones en que imponga una sanción.

Al referirnos a los requisitos constitucionales para la aplicación de sanciones, tratando de analizar la fundamentación y motivación establecidas por el artículo 16 Constitucional, se dijo que fundar era citar en la resolución el precepto legal, cuyo supuesto se considerara actualizado; mientras que motivar era exponer o expresar precisa-

mente esa situación, es decir, los hechos que encuadran en la citada -- hipótesis normativa.

Verbi gracia: la autoridad sancionadora deberá decir: el contribuyente no asentó en sus libros de contabilidad la totalidad de Ingresos recibidos, por lo que al presentar la declaración correspondiente, también los omitió (ésta sería la motivación), y como la fracción -- XXIV del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación tipifica tal -- conducta como infracción a las leyes fiscales, el causante debe ser sancionado.

De allí que me inclino a pensar que el requisito de motivación contenido en el mencionado artículo 37 fracción II del Código Fiscal, - se refiere al monto de la sanción; en otras palabras, la autoridad debe expresar los motivos que la impulsaron a poner la multa en cierta cantidad, determinable entre un mínimo y un máximo establecidos por la ley. Considero que no es la misma motivación exigida por el artículo 16 Constitucional, porque en tal caso hubiera sido ocioso reiterarla en el Código Fiscal, ya que si se encuentra en aquel Ordenamiento debe cumplirse, se establezca o no en la ley ordinaria.

4.3. CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE NO SE APLICA SANCION.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 37, fracciones X y XI⁽³⁶⁾ establece tres casos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstendrá o dejará de imponer sanciones a pesar de -

e se haya incurrido en infracción. Dichas condiciones son: cuando se meta la violación a causa de fuerza mayor o caso fortuito, o por hechos ajenos a la voluntad del infractor, o cuando se enteren en forma espontánea las cantidades no pagadas dentro del plazo legal.

4.3.1. Comisión de infracciones a causa de fuerza mayor o por hechos ajenos a la voluntad del infractor.

Uno de los elementos del delito es la conducta, cuyo aspecto negativo es la ausencia de la misma, y es aquí donde quedan comprendidas la fuerza mayor, en latín vis maior, y la vis absoluta.

Existe fuerza mayor cuando el sujeto realiza una actividad o actividad impulsado por una fuerza exterior e irresistible originada en la naturaleza o en seres irracionales (animales); mientras que la vis absoluta es también una fuerza exterior e irresistible, aunque física, es decir que proviene de un hombre, pero en ambos casos la involuntariedad de actuar bajo el impulso de cualquiera de los dos tipos de fuerza, conforma casos de inexistencia del delito por ausencia de conducta. (37)

Aplicando lo anterior a las infracciones fiscales, se tiene que al cometer una infracción a causa de fuerza mayor o por hechos ajenos a la voluntad del contribuyente impide que se configure el injusto y, en consecuencia, el particular no será acreedor a una sanción.

4.3.2. Comisión de infracción por caso fortuito.

Para Eugenio Cuello Cálón, el caso fortuito "es un acontecimiento involuntario e imprevisible, es decir, no imputable ni a dolo ni a culpa". Dicho de otra manera, si en la comisión del hecho no hay dolo ni culpa; tampoco habrá culpabilidad en sentido amplio, ya que a pesar de que el sujeto sea imputable, a causa de la concurrencia de fuerzas extrañas a su capacidad de conocer y querer, no es culpable.⁽³⁸⁾

En tal situación, del mismo modo que sucedió en el apartado anterior, la falta de uno de los elementos del delito evita su configuración. En la especie, si el contribuyente no es culpable, la aplicación de la sanción no será posible, porque al faltar la conducta dolosa o culposa, no se conforma el ilícito.

4.3.3. Pago extemporáneo pero espontáneo del crédito.

La fracción X del artículo 37 del Código Fiscal, explica que se está en presencia del pago extemporáneo, pero espontáneo, sólo cuando el contribuyente entera la cantidad debida sin que medie requerimiento, visita, excitativa o cualquier otra gestión de la autoridad, o cuando la omisión no sea descubierta por ella.⁽³⁹⁾

La falta de sanción, ante la presencia de la situación descrita, es una excusa absolutoria, o sea que aún estando presentes los elementos del delito, esenciales, como son la conducta, tipicidad, antiju-

ridicidad y culpabilidad, se excluye la aplicación de pena alguna, porque así lo ha decidido el Estado, atendiendo a razones de justicia o de equidad, acordes con la política criminal imperante.⁽⁴⁰⁾

En este orden de ideas, es correcto que la norma citada en -- principio establezca que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstendrá de imponer sanciones, porque tal es la fórmula de las excusas absolutorias que implican la ausencia de punibilidad.

- (1) En el Código Fiscal de la Federación que entrará en vigor en octubre de este año, en el apartado de las facultades de las autoridades, no hay precepto alguno en el que expresamente se le faculte para imponer sanciones por infracciones a las leyes fiscales.
- (2) Cruz Morales, Carlos A., "Los artículos 14 y 16 Constitucionales", p.14.
- (3) Burgoa Orihuela, Ignacio, "Las garantías Individuales", p.551.
- (4) Ibid., p.564.
- (5) Ibid., pp.544 a 566.
- (6) Tesis publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, tesis de ejecutorias 1917-1975, Primera Parte, pág.62.
- (7) Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., pp.570-571.
- (8) Cruz Morales, Carlos A., op. cit., p.30.
- (9) Ibid., p.31.
- (10) Burgoa Orihuela, Ignacio, op. cit., p.543.
- (11) Lomelí Cerezo, Margarita, "Derecho Fiscal Represivo", p.65.
- (12) El artículo 91 del nuevo Código Fiscal, que a la letra dice: "La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este capítulo, se sancionará con multa..."; considero que va en contra del principio de la Ley Exactamente -- Aplicable al Caso, que impera en materia Penal y del cual se trata.
- (14) Mondragón Alarcón, Fco. Javier, "El Acto Administrativo", pp.6 a 8.
- (15) Cruz Morales, Carlos A., op. cit., pp.97-98.
- (16) Sielsa, Rafael, "Derecho Administrativo", tomo II, pp.55-56.
- (17) Burgoa O., Ignacio, op., cit., p.624.
- (18) Ibid., p.628.
- (19) Resolución del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que fue publicada en el Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el -- año de 1979, Tercera Parte, pp.121-122.
- (20) Tesis Jurisprudencial 170 de la Compilación de 1917-1954.

- (21) Burgoa O., Ignacio, op. cit., p.615.
- (22) Acosta Romero, Miguel, "Teoría General del Derecho Administrativo", p.312.
- (23) Cruz Morales, Carlos A., op. cit., p.99.
- (24) Burgoa O., Ignacio, op. cit., pp.616-617.
- (25) Carretero Pérez, Adolfo, "Causa, Motivo y Fin del Acto Administrativo", en la Revista de Administración Pública, p.139.
- (26) Bielsa, Rafael, op. cit., pp.85-86.
- (27) Acosta Romero, Miguel, op. cit., p.312.
- (28) Fraga, Gabino, "Derecho Administrativo", p.280.
- (29) Burgoa O., Ignacio, op. cit., p.668.
- (30) Margáin Manautou, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho -- Tributario", p.241.
- (31) En el nuevo Código Fiscal las infracciones se agrupan de acuerdo a la obligación que se deja de cumplir.
- (32) Lomelí Cerezo, Margarita, op. cit., pp.81-82.
- (33) La fracción I del artículo 75 del Nuevo Código Fiscal, si se refiere en forma expresa a la reincidencia como un agravante en la comisión de una infracción y en dos incisos contempla los dos supuestos en que se considera que se presenta tal circunstancia.
- (34) Lomelí Cerezo, Margarita, op. cit., pp.321-323.
- (35) Un criterio similar ha sido sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que aparece en las páginas 45 y 46 del Informe rendido a la Segunda Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1981.- Tercera Parte, en la tesis bajo este rubro: "Arbitrio en su cuantificación arriba del mínimo".
- (36) El artículo 73 del nuevo Código Fiscal no establece la no aplicación de sanciones por el incumplimiento debido a causas ajenas a la voluntad del infractor.
- (37) Pavón Vasconcelos, Francisco, "Manual de Derecho Penal Mexicano", pp.228 a 232
- (38) Cuello Calón, Eugenio, "Derecho Penal", tomo I, pp.462

- (39) El Tribunal Fiscal de la Federación, al resolver la Revisión - - 470/79, en sesión de 18 de marzo de 1981, sostuvo que si el contribuyente entera el gravámen correspondiente con posterioridad a la fecha en que se termine la auditoría practicada, el pago no puede considerarse espontáneo.
- (40) Castellanos Tena, Fernando, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", p.271.

CAPITULO 5

"EL DESVIO DE PODER EN MATERIA DE SANCIONES"

5.1. ASPECTOS DOCTRINARIOS

El desvío de poder es ampliamente tratado por el Derecho Administrativo, que maneja básicamente dos conceptos sobre el mismo, a saber:

Una parte de la Doctrina considera que este vicio de los actos administrativos sólo puede presentarse en el ejercicio de facultades discrecionales. Así, Manuel María Díez expresa que "el órgano competente, puede tomar, en ejercicio de facultades discrecionales, una resolución dentro de los límites de su competencia, pero con un fin que no sea reconocido o regulado por la ley. El acto así producido tendrá un vicio por desviación de poder."⁽¹⁾

Al respecto, Ancoe nos dice que el desvío de poder "es el hecho de que un funcionario haciendo un acto de su competencia y siguiendo las formas prescritas por la ley, usa de su poder discrecional para supuestos distintos de aquéllos en atención a los que le fue atribuido el poder."⁽²⁾

Por otro lado, hay quien, como Francisco Carrillo Gamboa, considera que el desvío de poder "consiste en la anulación de un acto cuyo fin es distinto al considerado por la ley."⁽³⁾

En sentido similar, Olivera Toro sostiene que el acto administrativo no puede perseguir una finalidad extraña a la que marca la ley, ya que aún cuando el acto sea correcto en apariencia, si la Administración no busca el fin que es debido, el acto adolece del vicio de desvío de poder.⁽⁴⁾

Considero, en relación con la primer postura, que la desviación de poder no se presenta exclusivamente en los actos discrecionales, sino también en los reglados o vinculados, es decir, aquéllos respecto de los cuales la ley señala su exacto contenido y cumplimiento. En tal situación, el desvío de poder se configura cuando un órgano realiza un acto de su competencia, satisfaciendo las formalidades legales y en cumplimiento de lo dispuesto por la norma aplicable al caso que se trate, pero con un fin diverso al perseguido por la ley.

Es conveniente señalar que, apartarse de la finalidad de la ley al realizar un acto, no necesariamente implica que la finalidad perseguida por el órgano estatal sea ilícita, ya que puede tratarse de un fin legal, pero diferente al pretendido por el legislador. "La jurisprudencia francesa ha considerado no solamente finalidad espúrea el interés personal del funcionario que actuó en nombre de la Administración, sino que incluso ha considerado casos de desviación de poder cuando se ha buscado un beneficio para la cosa pública, pero no encaja exactamente dentro de la finalidad estricta de los poderes que se utilizaron."⁽⁵⁾

Sobre el vicio en cuestión, Prat manifiesta que "alegada la -

desviación de poder, el juez debe entrar al examen del mismo. Este examen impone una doble investigación; a) la determinación del fin - de la norma de derecho; b) la búsqueda del móvil que se propuso el agente administrativo al emitir el acto. La divergencia entre ambas finalidades, apuntada por el juez en el examen de la legalidad del acto, configura la desviación de poder. En lo que hace a la determinación del fin legal, se puede decir que la desviación de poder importa una ilegalidad. Se viola la ley en el espíritu, no en la letra. Necesario es determinar la finalidad que la norma jurídica impone a los actos de la administración. Es difícil esta determinación. Se conocen bien los límites de la competencia, la forma que deben revestir los actos y las decisiones que imponen determinadas circunstancias de hecho; ello no ocurre con relación al fin."⁽⁶⁾

Con base en lo anterior, se tiene que un acto emitido conforme a la letra de la ley puede estar viciado, porque la autoridad lo dictó con un fin diverso al perseguido por el Legislador, por lo que considero que no se puede hablar de una violación al precepto aplicable, sino a su finalidad.

5.2. CAUSAL DE ANULACION.

El artículo 228 del Código Fiscal de la Federación establece como causas de anulación de una resolución administrativa, "los vicios o defectos que las hacen incurrir en exceso de poder,"⁽⁷⁾ a saber:

- a) Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado

el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado.

b) Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado.

c) Violación de la disposición aplicada, o no haberse aplicado la disposición debida.

d) Desvío de poder, tratándose de sanciones.

Desde luego que el vicio que nos interesa es el desvío de poder, que inexplicablemente el precepto citado acepta únicamente respecto de las sanciones, dejando al juzgador la tarea de determinar, supuestamente con base en la doctrina, cuándo se incurre en el referido vicio.

En 1970 el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación consideró que "si una autoridad administrativa no justifica con razonamientos congruentes la gravedad de la infracción y la cuantía de la multa es claro que incurre en desvío de poder. Por lo que incluso en el caso de que la multa se encuentre dentro de los límites mínimo y máximo, la autoridad que la impuso puede incurrir en la causa de anulación que se analiza."⁽⁸⁾

Diez años después, en 1980, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación resolvió que el desvío de poder "se produce cuando la autoridad fiscal al imponer una sanción dentro de un límite fijado -- por la ley, no toma en cuenta las circunstancias especiales del caso, de

acuerdo con lo preceptuado por el artículo 37 fracción I del Código Fiscal. Asimismo, el desvío de poder se encuentra probado cuando la autoridad no hace alusión alguna a dichas circunstancias, sino que se limita a imponer el máximo de la sanción y a citar el artículo respectivo..."(9)

En relación con las consideraciones del Tribunal Fiscal sobre la desviación de poder, estimo que si la autoridad administrativa al imponer una multa no satisface los requisitos que establecen las fracciones I y II del artículo 37 del Código Fiscal, se configura la causal de anulación contenida en el inciso c) del artículo 228 del mismo Ordenamiento; al igual que cuando excede los límites del monto de la pena que establece la ley.

5.3. INADECUACION POSITIVA EN RELACION AL CONCEPTO DOCTRINARIO.

El concepto de "desvío de poder" que el Código Fiscal de la Federación presenta en el inciso d) del artículo 228, no se adecúa al concepto doctrinario, según la doctrina administrativista francesa, ya que ésta estima que se configura cuando se emite un acto legal en apariencia, pero con un fin diverso al perseguido por la ley; mientras que el Ordenamiento Jurídico citado limita tal concepto a las sanciones, es decir que sólo se podrá presentar en resoluciones en que se imponga una multa a un particular.

En conclusión, cuando el Tribunal Fiscal de la Federación anu

a un proveído sancionador con fundamento en el inciso d) del artículo 228 del Código Fiscal, con base en el concepto positivo que se acaba de referir, es obvio que realmente no se configura conforme a la doctrina, o sea que en la práctica no se le da la aplicación debida.

- (1) Diez, Manuel Ma., "El Acto Administrativo", p.403.
- (2) Ancoe, citado por M. Latourneur en "La desviación de poder en Francia", Revista Cuadernos de Derecho Francés, p.8.
- (3) Carrillo Gamboa, Francisco, "La facultad discrecional y el desvío de poder en materia fiscal y más ampliamente en materia administrativa", pp.34 y 37.
- (4) Olivera Toro, Jorge, "Manual de Derecho Administrativo", p.186.
- (5) Garrido Falla, Fernando, "Tratado de Derecho Administrativo", tomo I, p.542.
- (6) Prat, Julio A., citado por Manuel Ma. Diez en "El Acto Administrativo", p.403.
- (7) Los vicios o defectos de los actos administrativos que los hacen incurrir en exceso de poder, son: incompetencia, violación de las formas, violación de la ley y desviación de poder. Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo V, p.424.
- (8) Revisión en el juicio 294/69/3212/69, resuelta en sesión de 24 de abril de 1970, citada por Margarita Lomelí Cerezo, en Derecho Fiscal Represivo, p.81.
- (9) Revisión 352/78, resuelta en sesión de 29 de septiembre de 1980.

CONCLUSIONES

1.- La definición conceptual del término sanción es la más completa: acto coactivo prescrito por normas jurídicas, que pueden o no tener contenido económico y aplicarse al responsable directo o indirecto del ilícito.

2.- De acuerdo con la clasificación de la sanción, según las distintas ramas del Derecho, habrá tantos tipos de sanciones como materias especializadas del Derecho existen: Internacional, del Trabajo, Fiscal, Procesal, Administrativo, Penal, Civil, etc.

3.- De las clasificaciones de la sanción, según su finalidad: la primera las divide en preventivas y represivas; la segunda en reparatorias y preventivas; y finalmente la que las agrupa en coincidentes: cumplimiento forzoso, y no coincidentes: indemnización y pena, siendo ésta la más completa.

4.- La sanción fiscal es el acto coactivo prescrito por normas jurídicas, consistente en la privación de bienes, que pueden o no tener contenido económico, que se imputa a una conducta ilícita respecto de lo establecido por las leyes fiscales, y que generalmente recae sobre el autor de la misma; pero en ocasiones puede aplicarse a otro sujeto que tiene cierta relación con aquél.

5.- Las diferentes corrientes doctrinarias que existen en tor-

no a la ubicación, dentro de una rama especializada del Derecho, de la sanción fiscal, son: Teoría Penalista, que considera al Derecho Penal Fiscal como parte del Derecho Penal General, porque lo rigen casi la totalidad de sus principios; Teoría Administrativista, que considera a las sanciones fiscales dentro del Derecho Administrativo, porque los ilícitos que las originan son una desobediencia a las órdenes de la Administración; Teoría Autonomista, que considera al Derecho Tributario Penal como una disciplina autónoma con características propias y diferentes; Teoría Dualista, cuya característica es dividir a las sanciones fiscales en penales y administrativas. De las diferentes corrientes presentadas, la más acertada es la penalista, ya que considera al Derecho Penal Fiscal como parte del Derecho Penal General, colocándolo dentro del máximo rango del ámbito jurídico, porque tutela los intereses más apreciados por la sociedad.

6.- La mas completa clasificación de las sanciones fiscales de acuerdo a su naturaleza, es la que las divide en dos grandes grupos: las que se imponen para colocar las cosas, en la medida de lo posible, en el estado que tendrían de no haberse cometido la violación, que a su vez pueden tener un fin satisfaciente o reparatorio; y las que se imponen con una finalidad aflictiva y represiva, que pueden ser penas económicas o corporales.

7.- El Código Fiscal de la Federación considera a determinadas conductas ilícitas, tanto desde la perspectiva de la infracción como del delito. De allí se infiere que dicho Ordenamiento sigue las corrientes

doctrinarias que proclaman que los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones pertenecen al Derecho Penal General.

8.- El cobro coactivo del impuesto es un acto derivado de la -- inobservancia de una norma jurídica, que implica la privación de bienes - con contenido económico, el cual se ejecuta directamente sobre el patrimonio del contribuyente, por lo que tiene carácter de sanción.

9.- Los gastos de ejecución no son una sanción, porque no se -- originan, de manera directa, por la comisión de un ilícito, sino que na-- cen de las gestiones que realiza la Administración Pública para cobrar -- coactivamente la prestación debida.

10.- Los recargos reúnen las características de la sanción, ya- que derivan del pago extemporáneo del crédito fiscal, se generan aún en - contra de la voluntad del contribuyente moroso e implican una disminución de su patrimonio.

11.- Los recargos, conforme a la clasificación de las sanciones fiscales según su naturaleza, encuadran en las que tienen finalidad intimidatoria, ya que los contribuyentes por miedo a que su patrimonio disminuya por el pago de intereses moratorios, procurarán pagar el crédito fiscal en su oportunidad.

12.- La multa es la sanción fiscal por antonomasia, ya que reúne - ne las características de ésta: es un acto coactivo, consecuencia de la -

comisión de un ilícito, cuya ejecución implica la privación de bienes - pertenecientes al infractor.

13.- Los medios de apremio: la multa de apremio y el auxilio de la fuerza pública tienen las características de la sanción, ya que - su carácter es coactivo, derivan de una conducta ilícita e implican privación de bienes. En cambio, la consignación por desobediencia a un -- mandato legítimo de autoridad competente, no tiene carácter sancionatorio, porque no satisface el requisito de privación de bienes con o sin contenido económico, ya que opera como una simple denuncia ante la autoridad competente.

14.- La pena privativa de libertad está expresamente reconocida como una pena en el Código Fiscal de la Federación, por lo que es -- evidente su carácter sancionador.

15.- El nacimiento de la obligación solidaria del pago del impuesto es una sanción, porque deriva de una conducta ilícita, que es - el no cumplimiento de una obligación formal; implica la privación de -- bienes con contenido económico, y se ejecuta sobre el infractor, que es el sujeto secundario que no cumplió con la obligación respectiva.

16.- En materia de sanciones fiscales, las garantías individuales que debe respetar la autoridad correspondiente son: la de audiencia, ley exactamente aplicable al hecho, forma escrita, autoridad competente, fundamentación y motivación y multa no excesiva.

17.- La autoridad administrativa, conforme al Código Fiscal de la Federación, para aplicar una sanción debe: atender a la importancia de la infracción, las condiciones del causante, a la conveniencia de destruir prácticas establecidas, y fundar y motivar su resolución. La importancia de la infracción es la gravedad de ésta, que se determina en atención al dolo, la reincidencia y el perjuicio causado al Fisco; las condiciones del causante se refieren a su situación económica y al cumplimiento que tenga de sus obligaciones fiscales; la conveniencia de destruir prácticas establecidas se considera como una modalidad de la reincidencia; por lo que hace a la fundamentación y motivación, deben ser consideradas en forma diferente a la que establece la Constitución, ya que el Código en cita se refiere al monto de la multa.

18.- Cuando se cometa una infracción por causa de fuerza mayor, por hechos ajenos a la voluntad del infractor, o por caso fortuito, el Código Fiscal de la Federación establece que no se deberá aplicar sanción alguna. Cuando se pague el crédito fiscal en forma extemporánea pero espontánea, sólo se causarán recargos y no se impondrá multa.

19.- En materia de sanciones, el concepto de desvío de poder que contempla el inciso d) del artículo 228 del Código Fiscal Federal no se adecúa al concepto doctrinario, porque éste estima que se configura cuando se emite un acto legal en apariencia, pero con un fin diverso al perseguido por la ley; mientras que el Ordenamiento Jurídico citado limita tal concepto a las sanciones.

B I B L I O G R A F I A

Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo", 3a. ed., México, Ed. Porrúa, S.A., 1979.

Bielsa, Rafael. "Derecho Administrativo", tomo II, 6a. ed., -- Buenos Aires, Ed. La Ley, 1964.

Burgoa Orihuela, Ignacio. "Las Garantías Individuales", 13a.-- ed., México, Ed. Porrúa, S.A., 1980.

Carretero Pérez, Adolfo. "Causa Motivo y Fin del Acto Administrativo", Revista de Administración Pública. Madrid, núm. 52, enero-abril de 1969.

Carnelutti, Francisco. "Teoría General del Derecho", trad. -- Francisco Javier Osset, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1955.

Castellanos Tena, Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", 14a. ed., México, Ed. Porrúa, S.A., 1980.

Cruz Morales, Carlos A. "Los Artículos 14 y 16 Constitucionales", México, Ed. Porrúa, S.A., 1977.

Cuello Galón, Eugenio. "Derecho Penal", 9a. ed., México, Ed. -- Nacional, S.A., 1951.

Cueva, Mario de la. "El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo", -- tomo I, 6a. ed., México, Ed. Porrúa, S.A., 1980.

Delgado Gutiérrez, Luis H. "El Ilícito Tributario", Revista Difusión Fiscal, México, núm. 12, junio de 1975.

Enciclopedia Jurídica OMEBA, tomo XXV, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1968.

García Domínguez, Miguel Angel. "Teoría de la Infracción Fiscal", México, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982.

García Máynez, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho", 32a. ed., México, Ed. Porrúa, S.A., 1980.

Garrido, Luis. "La Sanción Pecuniaria", Revista Criminológica, -- México, año XXVII, núm. 5, mayo de 1961.

Garza, Sergio Fco. de la. "Derecho Financiero Mexicano", 10a.-- ed., México, Ed. Porrúa, S.A., 1981.

Giuliani Fonrouge, Carlos Ma., "Derecho Financiero", tomos I y II, 3a. ed., Buenos Aires, Ed. De Palma, 1976.

Giuliani Fonrouge, Carlos Ma. "Los Recargos por demora en el pago de la Obligación Fiscal", Revista Jurídica La Ley, Buenos Aires, - tomo 74, mayo de 1954.

Jarach, Dino. "El Ilícito Tributario", Revista del Tribunal - Fiscal de la Federación, tercer número extraordinario, México, 1966.

Kelsen, Hans. "Teoría Pura del Derecho", trad. Moisés Nilve, 13a. ed., Buenos Aires, EUDEBA, 1975.

Kelsen, Hans. "Derecho y Paz en las Relaciones Internacionales", trad. Florencio Acosta, reimpresión 1974, México, Editora Nacional, 1974.

Leguizamón, Héctor F. "La Institución del Recargo", Revista - Crítica Impuestos, Buenos Aires, tomo XXVIII, núm. 12, diciembre de - - 1970.

Lomelf Cerezo, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo", México, Ed. Porrúa, S.A., 1979.

Margáin Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Dere-- cho Tributario Mexicano", 9a. ed., México, Ed. Universitaria Potosina, 1979.

Mondragón Alarcón, Fco. Javier. "El Acto Administrativo", tra-- bajo de investigación a nivel Maestría, México, 1978.

Pallares, Eduardo. "Diccionario de Derecho Procesal Civil", - 11a. ed. México, Ed. Porrúa, S.A., 1978.

Pavón Vasconcelos, Francisco H. "Algunas cuestiones en torno a los llamados Delitos Fiscales", Revista Criminálica, México, año XXII, núm. 12, diciembre de 1956.

Pérez Carrillo, Agustín. "Introducción al Estudio del Derecho", México, Ed. Textos Universitarios, S.A., 1978.

Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. "Curso de Dere-- cho Tributario", tomo II, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero", trad. Alfonso Cortina Gutiérrez, 2a. ed., México, Ed. Porrúa, S.A., 1976.

Sáinz de Bujanda, Fernando. "Hacienda y Derecho", tomos II y V, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1962 y 1967.

Vallado Berrón, Fausto E. "Introducción al Estudio del Dere-- cho", México, Ed. Herrero, S.A., 1961.

Villalobos, Ignacio. "Derecho Penal Mexicano", 2a. ed., Méxi-- co, Ed. Porrúa, S.A., 1960.

ORDENAMIENTOS JURIDICOS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.

Código Fiscal de la Federación de 1938.

Código Fiscal de la Federación de 1967.

Este Trabajo fué Elaborado en

**SISTEMAS
DE
REPRODUCCION**

Luis González Obregón 13-B

Teléfono: 521-26-07

México I. D. F.

(Centro)