

879309



**UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE**



**FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

CLAVE 8793-09

**“LA SEGURIDAD JURÍDICA, ANTE LA IMPOSICIÓN
DE MULTAS, POR VIOLACIÓN EN CUALQUIER
FORMA A LAS DISPOSICIONES FISCALES,
DIVERSAS A LAS PREVISTAS EN EL CAPITULO DE
LAS INFRACCIONES.”**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO.**

P R E S E N T A

EDGAR GONZÁLEZ CORTES

ASESOR

LICENCIADO ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ.

Celaya, Gto.

m 340394

Enero 2005



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de
UNAM a difundir en formato electrónico e impre
contenido de mi trabajo recepción

NOMBRE: EDGAR GONZALEZ

Cortez

26-ENE-2005

FIRMA: P.A. B...

El presente trabajo de investigación va dedicado

A Dios:

porque me ha dado salud, amor, amigos y sobre todo una familia, que sin su apoyo no sería capaz de llegar en donde estoy.

A mis Padres:

Quienes por su incansable esfuerzo y dedicación me dieron la oportunidad de desarrollarme en esta profesión

Gracias a ustedes crecí como persona y en todos los aspectos de mi vida, simplemente no tengo palabras para agradecerles todo lo que han hecho por mí.

A mis hermanos:

A ustedes les agradezco su apoyo incondicional que me brindaron para el desarrollo del presente trabajo de investigación.

A mis tíos y tías:

A ustedes les agradezco su apoyo y las palabras de aliento que en todo momento me brindaron.

A mi abuelita Yola:

Simplemente no tengo palabras para agradecerte todo lo que has hecho por mi, gracias porque siempre cuento contigo en las buenas como en las malas.

Quiero que sepas que eres una persona muy importante para mí.

A todos Ustedes les dedico el presente trabajo, personas maravillosas, Gracias infinitamente.

INDICE

Introducción:

Capítulo Primero.

Nociones Generales del Derecho Financiero

1.1 Actividad Financiero del Estado.	1
1.1.1 Concepto.	1
1.1.2 Aspectos de la actividad financiera.	2
1.2 La Ciencia de las Finanzas Públicas.	3
1.3 Derecho Financiero.	5
1.3.1 Concepto.	5
1.3.2 Divisiones.	6
1.4 Discusión acerca de la Autonomía del Derecho Financiero.	6
1.5 Disciplinas Jurídicas que se relacionan con el Derecho Financiero.	10
1.6 Derecho Tributario.	11
1.6.1 Concepto.	11
1.7 Autonomía del Derecho Tributario.	13
1.8 Fuentes del Derecho Fiscal.	17
1.8.1 la Ley.	17
1.8.2 Reglamento.	19
1.8.3 El Decreto-Ley y el Decreto-Delegado.	22
1.8.4 Doctrina.	23
1.8.5 Jurisprudencia.	24
1.8.6 Convenios Internacionales.	27

Capítulo Segundo

Diversos Métodos de Interpretación de la Ley Tributaria

2.1 Concepto de Interpretación de la Ley.	28
2.2 Diferencia entre interpretación e integración.	29
2.3 La interpretación en el Derecho Fiscal.	30
2.4 Métodos de interpretación.	33
2.4.1 Interpretación Restrictiva.	34
2.4.2 Interpretación Analógica de la Ley.	34
2.4.3 Interpretación auténtica.	37
2.4.4 Interpretación Estricta, Literal, o Declarativa para las normas Fiscales.	38
2.4.5 Interpretación Jurídica por cualquier método y Derecho Supletorio para las normas fiscales no sustantivas ni sancionatorias administrativas.	41

Capítulo Tercero.

Análisis de la garantía de Seguridad Jurídica del Artículo 14 Constitucional en materia Fiscal.

3.1 Idea Sobre la Seguridad Jurídica.	44
3.2. Garantía de la irretroactividad de las leyes.	47
3.3 Garantía de Audiencia.	49
3.4 Garantía de la exacta aplicación de la Ley en Materia Penal.	59
3.5 Garantías de Legalidad en Materia Jurisdiccional Civil.	64

Capítulo Cuarto

De las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario

4.1 Introducción.	67
4.2 Especializaciones del Derecho Penal Común u Ordinario.	67
4.3 Derecho Penal Fiscal y Derecho Penal Común.	70
4.4 Infracciones, Faltas o Contravenciones.	74
4.4.1 Concepto.	74
4.4.2 Distinción entre infracción, Faltas o Contravención y Delito.	76
4.4.3 Clasificación de las Infracciones.	79
4.4.4 Oficiosidad en la Persecución de las Infracciones.	83
4.4.5 Circunstancias Excluyentes de Responsabilidad en las Infracciones.	83
4.5 Concepto Jurídico de Sanción y Pena.	85
4.5.1 Finalidad de la Sanción en el Derecho.	88
4.5.2 Clasificación de las Sanciones.	90
4.5.3 Concurso de Sanciones.	93
4.5.4 Pluralidad de Infractores.	94

Capítulo Quinto

Determinación de las Infracciones y la imposición de penas

5.1 Introducción.	95
5.2 Identificación y constatación del presupuesto.	96
5.2.1 Identificación de la Hipótesis Legal Fundamentación y Motivación.	97
5.2.2 Identificación y Caracterización del Hecho Infractor.	106

5.2.3 Caracterización de la Infracción, Dolo, Gravedad.	114
5.3 La imposición de la sanción.	116
5.3.1 Desvío de Poder.	118
5.4 Garantía Audiencia.	121
5.5 Formalidades.	122
5.6 Competencia del Servicio de Administración Tributaria, ante la imposición de sanciones fiscales.	123
Conclusiones.	
Bibliografía.	

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación se estudian las bases, procedimientos, y principios de la constitución, así como las leyes secundarias que emanan de nuestra Carta Magna, para la determinación de infracciones y la imposición de sanciones, por lo que la autoridad administrativa está obligada a observar la ley, como lo señala el principio de legalidad, en el sentido de que los órganos del Estado únicamente podrán hacer lo que la ley les permita.

Es de suma importancia, que las autoridades se ajusten a los preceptos legales que normen sus procedimientos y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecte a un particular en su persona o en sus derechos.

También, es de señalar que atendiendo al principio de legalidad, se requiere que en la ley se precisen los supuestos de infracción y las sanciones aplicables a éstos, para que la autoridad al imponer una sanción encuentre sustento en el orden jurídico y así hacerlo valer cumpliendo con todos los principios y requisitos que la misma ley establece.

En el primer capítulo del presente trabajo de investigación, denominado Nociones Generales del Derecho Financiero, se analiza respecto de la enorme actividad financiera realizada por el Estado, abarcando conceptos, divisiones,

fuentes del Derecho Fiscal, así como, la discusión acerca de la autonomía del Derecho Financiero y la autonomía del Derecho Fiscal, etc.

Posteriormente, en el segundo capítulo, se estudió lo relativo a los diversos métodos de interpretación de la ley tributaria, distinguiendo sus alcances, diferencias y aplicaciones de cada uno de éstos métodos de interpretación

En el siguiente capítulo se habla de la garantía de seguridad jurídica del artículo 14 Constitucional en materia fiscal, es decir, se estudian los principios, requisitos, condiciones y elementos etc., para que, un acto de cualquier autoridad pueda producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste.

En el capítulo cuarto, se analizan las infracciones y sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, es decir, se estudió su clasificación, finalidad, la distinción entre delito y las contravenciones o infracciones y el concurso de sanciones, etc.

Por último, se estudia la determinación de las infracciones y la imposición de penas, es decir, en el presente capítulo se analizó el procedimiento a seguir por parte de la autoridad fiscal ante la determinación de las infracciones y la imposición de las sanciones.

CAPITULO PRIMERO.

NOCIONES GENERALES DEL DERECHO FINANCIERO.

1.1 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.1.1 CONCEPTO.

Para poder entrar de lleno al estudio del derecho financiero es conveniente analizar la compleja, intensa e importante actividad que realiza el Estado en materia financiera, encaminada a la satisfacción de las necesidades generales, así como a la realización de los servicios públicos, con la finalidad de cumplir con sus atribuciones, es decir, a través de ésta, el Estado recauda recursos pecuniarios conforme a los diversos medios que la ley le establece, para poder administrar el patrimonio, para determinar los tributos, conservar y destinar las sumas ingresadas para el gasto público; para esto el Estado se allega de diversos medios como lo son los personales, materiales y jurídicos, para que logre satisfacer las necesidades colectivas.

La actividad financiera del Estado ha sido definida por el fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega como la "actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse de los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".¹

¹ ORTEGA JOAQUÍN B., *Apuntes de Derecho Fiscal*, p.1. VALDÉS COSTA, en Uruguay, la define como la "actividad del Estado relacionada con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades públicas". *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, p. 14, Montevideo, 1970.

La actividad financiera del Estado comprende tres momentos: a) *la obtención*, las cuales el Estado recauda a través de las Instituciones del derecho privado que provienen de su actividad industrial, comercial etc., así como por medios de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, y por último los mixtos, como los empréstitos o la emisión de bonos; b) *la administración o manejo*, en la cual consiste en tener una debida gestión o manejo de los recursos obtenidos de la administración y explotación de los bienes propios del Estado, y c) *gasto o erogación*, en esta fase el estado distribuye los ingresos obtenidos de sus diversas fuentes, con la finalidad de destinarlo para el cumplimiento de sus fines administrativos económico-sociales, es decir, por medio de las erogaciones el Estado solventa la mayor parte de las tareas estatales: vigilancia, educación, salubridad, obras públicas, seguridad, etc.

Además, mediante el gasto público el estado influye decisivamente en la marcha de la economía de la sociedad.

1.1.2 ASPECTOS

Esta actividad desarrollada por el Estado influye en varios aspectos como lo son: *el aspecto económico*, como lo señala Serra Rojas Andrés, "entendida ésta como la actividad humana, encaminada a la obtención de medios escasos, llamados bienes económicos y servicios, en orden a la satisfacción de las

necesidades humanas”², todo esto para el cumplimiento de los fines del Estado; *en el aspecto político* como lo expresa Sáinz de Bujanda al señalar “que la trabazón entre los fenómenos financieros y los políticos se manifiesta con particular intensidad en el ámbito de las relaciones tributarias que constituyen, como veremos, la *magna pars* del Derecho Financiero”³, así mismo sostiene que la facultad del Estado de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio, que corresponden, *ab origine*, al ente público; *en el aspecto jurídico*, en virtud a que esa actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de la actividad administrativa, debe de estar sometida al derecho positivo, el estudio de este aspecto le corresponde al Derecho Financiero, y por último *en el aspecto sociológico*, ya que en los diferentes medios que el Estado utiliza con el objeto de recaudar recursos y de donde se derivan actuaciones económicas por los entes públicos puedan ocasionar repercusiones sociales

1.2 LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

El estudio de la actividad financiera del Estado en la totalidad de los aspectos, esta a cargo de la ciencia de las finanzas públicas.

El financista italiano Mario Pugliese ha ofrecido una definición de la ciencia de las finanzas públicas, cuando dice que “ estudia los fenómenos financieros desde un punto de vista económico, político y jurídico: pues económicos son los

² SERRA ROJAS ANDRÉS, *Derecho Económico*, 5ta. ed, Ed. Porrúa, México D.F., 1999, pag. 338.

³ SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y derecho*, vol. I, p. 31.

medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera, políticas son las finalidades y los procedimientos de esa actividad, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados”⁴,

Serra Rojas Andrés, la ha definido como la disciplina que estudia la actividad económica del Estado, originada por la escasez de los recursos con respecto a los fines o necesidades públicas y para cuya satisfacción se requiere hacer gastos públicos.⁵

De lo anterior se desprende que la actividad financiera del Estado es muy importante, por que a base de esta, el ente público se procura de los medios necesarios para los gastos públicos, destinados para satisfacer las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines, en la cual, mediante el auxilio de la ciencia de las finanzas públicas estudia, investiga todos los fenómenos financieros, los mecanismos por los cuales los entes públicos, determinan los gastos, los cubren y reparten las cargas entre los ciudadanos, todo esto para cumplir con las atribuciones que la ley le marca al Estado.

⁴ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. *Derecho Financiero Mexicano* 24ª ed Ed. Porrúa, México D.F., 2002. p. 15

⁵ SERRA ROJAS ANDRÉS., op. cit., pp. 338

1.3 DERECHO FINANCIERO

1.3.1 CONCEPTO

El Derecho Financiero lo define Giannini, uno de los tratadistas contemporáneos que más está influyendo en las legislaciones como “el conjunto de normas que disciplinan la percepción, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”⁶.

Para Pugliese “el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos de Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”

Sin embargo Serra Rojas, define al Derecho Financiero como el conjunto de las normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares”.⁷

⁶ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO, *Introducción al Estudio del derecho Tributario Mexicano*. 13ª ed. Ed porrúa. México D.F., 1997, p.7.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO., op. cit., pp. 17

1.3.2 DIVISIONES

Una vez expuestas las definiciones de los diferentes autores, sostienen de manera común, que el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes momentos o aspectos (la obtención, el manejo, y la erogación de los recursos del Estado), en la cual cada uno de esos campos de la actividad financiera estatal corresponde a una rama del derecho financiero, a los que corresponden al Derecho Fiscal (obtención), Derecho Patrimonial Público (Administración o manejo), Derecho Presupuestario (gasto o erogación).

1.4 DISCUSIÓN ACERCA DE LA AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO

Muchos autores han discutido respecto de la autonomía del Derecho Financiero, sosteniendo en sus doctrinas posiciones a favor y otras en contra.

Para poder adentrarnos a la discusión sobre el particular, Sergio Francisco de la Garza, en su doctrina Derecho Financiero Mexicano, expone la problemática existente respecto de la autonomía del mismo, en la cual nos señala que existen tres clases de autonomía:

- “La autonomía científica o dogmática, concebida como un agrupamiento sistemático de normas en función de la existencia de institutos y principios propios,”⁸ en el sentido de que una rama del Derecho forma un sistema en sí.
- “La autonomía didáctica, en el sentido que aquellas normas constituyan un campo distinto de especulación y de enseñanza respecto a otras ramas de Derecho.
- La autonomía legislativa, en cuanto que a las normas relativas a esa rama del Derecho constituye un cuerpo de leyes separado y orgánico.”⁹

Diferentes autores afirman respecto de la autonomía científica de el Derecho Financiero, siendo uno de ellos Sainz de Bujanda al expresar que “una rama del Derecho sólo goza de autonomía, ...cuando las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotada y se fundamentan en un conjunto de principios propios, ambos requisitos –éste es el momento de proclamarlo--, se dan plenamente en el Derecho Financiero. Esta rama de Derecho tiene por objeto la ordenación jurídica de la actividad financiera, que constituye una manifestación de la acción administrativa profundamente diferenciada de las demás, no solo por el contenido especial de las relaciones que engendra, sino por que da a lugar instituciones jurídicas (vgr. El presupuesto o la deuda pública) que viven en cierto aislamiento del resto de los actos jurídicos de la administración pública, así mismo sostiene que han surgido “un núcleo de conceptos en materia presupuestaria y de imposición, que sirven de sustentación teórica del Derecho Financiero

⁸ VALDÉS COSTA, citado por. SERRA ROJAS ANDRES op. cit. Pag. 21

⁹ SERRA ROJAS ANDRÉS. op. cit. Pag. 22

particularmente en materia de la relación jurídico-tributaria, que constituye el nervio de esta parte (la imposición) del Derecho Financiero.”¹⁰

Gabino Fraga, al respecto nos afirma que “está materia (la financiera) y la regulación que exige, forman parte de una sección del derecho administrativo que, por su importancia y por sus especiales relaciones con la economía, tienda a segregarse constituyendo el derecho financiero o derecho de las finanzas públicas como una rama especial y autónoma del derecho público.”¹¹

De las anteriores argumentaciones por los autores citados, se desprende la posición a favor de la autonomía del Derecho Financiero, sin embargo existen diversos doctrinarios como lo es Jarach que sostienen su postura en contra de la autonomía científica del Derecho Financiero, al señalarnos que “no se puede negar la posibilidad de concebir como objeto de una ciencia el conjunto de normas y principios que rigen todos los fenómenos de las finanzas estatales. Sin embargo, he sostenido reiteradamente y me parece deber hacerlo aún, que la ciencia del Derecho Financiero carece de una unidad y homogeneidad de estructura, por la diferente naturaleza de los fenómenos que abarca y que no son susceptibles de ser reconducidos a principios únicos ni poseen una estructura común.”¹²

¹⁰ SÁINZ DE BUJANDA. Citado por, DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO op. cit. pag. 22

¹¹ GABINO FRAGA. citado por, DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO op. cit. pag. 22

¹² JARACH. citado por. DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO op. cit. pag. 23

D' Alessio "impugna fundamentalmente la heterogeneidad de las instituciones que se proponen formen el contenido del Derecho Financiero y argumenta que la doctrina relativa a los ingresos públicos nada tiene en común con la que mira a su gestión; que la doctrina referida a los ingresos tributarios es sustancialmente diversa de la doctrina que contempla los ingresos patrimoniales; y que en la doctrina del gasto público solo se encuentran referencias de escasa importancia a la doctrina de los ingresos." ¹³

Por último, Giannini afirma "que el Derecho Financiero se descompone por tanto, en varias partes, cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio..."¹⁴

Si analizamos los diversos argumentos de los anteriores autores, nos percatamos de la problemática que existe respecto de la autonomía científica del Derecho Financiero, puesto que como lo señala el mismo ésta carece de principios propios y comunes, que regulen los distintos momentos o aspectos de la actividad financiera, es decir, el Derecho Financiero no pertenece a una misma naturaleza, por todos los fenómenos que abarca (obtención, manejo, y erogación), por lo que no tiene principios comunes que los regulen.

Ahora bien, si proclamamos la concepción unitaria del derecho financiero para fines didácticos, pues ello constituye como dice Receséns Siches y

¹³ D' ALESSIO citado por, DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 24

¹⁴ GIANNINI. citado por, DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 24

Ahumada, apoyados por Valdes Costa, "una necesidad y es una consecuencia natural de la evolución registrada en la actividad financiera, tanto desde el punto de vista de extensión, como de sus fundamentos y finalidades, representando unos de los ejemplos mas vivos de las grandes transformaciones del Derecho en el siglo XX"¹⁵

En cambio en el Derecho Tributario si encontramos una autonomía científica, como los veremos posteriormente.

1.5 DISCIPLINAS JURÍDICAS QUE SE RELACIONAN CON EL DERECHO FINANCIERO.

El Derecho Financiero se relaciona íntimamente con diversas disciplinas jurídicas como el Derecho Constitucional, por que, en nuestra Carta Magna se encuentran todas las bases fundamentales como son: las facultades del poder Legislativo para expedir leyes financieras, la obligación de los mexicanos para contribuir para los gastos públicos (artículo 31 fracción IV de la Constitución), con el Derecho Administrativo, por que estudia las normas jurídicas que rigen las relaciones entre el poder ejecutivo y los particulares.

Así mismo se relaciona con el Derecho Procesal, con el Derecho Penal, con el Derecho Internacional, etc., referentes a la materia financiera, pero cuya naturaleza continúa siendo la de las ramas del Derecho de la que procedan.

¹⁵ VALDÉS COSTA, citado por, DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO op. cit. pag.25

1.6 DERECHO TRIBUTARIO.

1.6.1 CONCEPTO.

El Derecho Tributario para Sergio Francisco de la Garza "es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación"¹⁶

De la definición de Sergio Francisco de la Garza, nos surge una duda, en el sentido de que si el Derecho Tributario y el Derecho Fiscal son sinónimos, puesto que, el citado autor, nos señala que el derecho tributario, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, mismo que no señala ingresos no tributarios, como los son los "aprovechamientos que se definen, como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, y los productos que son las contraprestaciones por los servicios que preste el

¹⁶ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 26

Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.”¹⁷

Ahora bien, el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación Vigente, nos establece, que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

De todo lo anterior, como lo señala Emilio Margáin Manautou, se “concluye que para nuestra legislación fiscal sigue siendo más amplio el concepto de derecho fiscal que el derecho tributario, ya que aquel comprende a éste.”¹⁸

Además como lo señala el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, se denominaran créditos “fiscales”, todo ingreso que provenga de la fuente que sea, se le da el término de fiscales, precisamente por el destino que el Estado da a todos sus ingresos, que es el de la satisfacción de su presupuesto de egresos, por lo que debemos concluir que para el fisco federal todo ingreso que perciba, provenga de la fuente que sea, es ingreso fiscal.

¹⁷ Art. 3° del Código Fiscal de la Federación

¹⁸ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO, op. cit. pag. 2

Emilio Margáin Manautou concluye “que preferentemente debemos hablar de un Derecho Fiscal y no de un Derecho Tributario, puesto que como lo señala nuestra legislación fiscal federal se considera que es de carácter fiscal toda contraprestación que perciba el Estado.”

Para Rafael Bielsa el Derecho Fiscal, es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Publico que regulan la actividad jurídica del fisco.

1.7 AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Muchos autores sostienen que el derecho fiscal o tributario se desprende del derecho financiero, ya que éste se encarga de estudiar las normas jurídicas que regulan o reglamentan los tres aspectos de la actividad financiero, esto es, de la obtención, manejo y la erogación de los medios económicos, para satisfacer las necesidades públicas.

Al respecto Jarach, en su obra de Derecho Tributario, expone los argumentos sobre el particular, mismo que sostiene que no puede pertenecer a la materia financiera lo relativo a la materia tributaria, puesto que se encuentran diferentes instituciones comprendidos en el conjunto de las finanzas públicas. Por un lado encontramos a los recursos, por otro lado a los gastos y como vinculación o relación entre los dos la materia presupuestaria.

Así mismo reitera que el derecho financiero abarca los fenómenos de los gastos públicos, de los recursos estatales, de las gestiones del patrimonio del Estado, de la formación y aprobación del presupuesto, de su ejecución y control, por lo que ésta “carece de una unidad y homogeneidad de estructura, por la diferente naturaleza de los fenómenos que abarca y que no son susceptibles de ser reconducidos a principios únicos ni poseen una estructura común.”¹⁹

Por lo tanto, expresa que “entre todas estas instituciones jurídicas existen profundas diferencias y no hay principios generales comunes a todas, o normas fundamentales que las conciernan en su conjunto.”²⁰

Por otro lado, Giannini afirma que “el Derecho Financiero se descompone por tanto, en varias partes, cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio”²¹

De todo lo anterior expuesto y una vez visto las tres clases de autonomía, anteriormente citadas, se procede al análisis respecto de la autonomía del Derecho Fiscal o Tributario mismo que goza de los tres tipos de autonomía, la científica o dogmática, la didáctica y la legislativa.

¹⁹ JARACH, DINO, citado por, DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO op. cit. pag 23

²⁰ IDEM.

²¹ IBIDEM pag. 24

Esto es, en razón a los principios, particularismos o características que el derecho fiscal o tributario goza, dentro de los cuales se encuentra el principio fundamental que es el de legalidad, es decir, que todo tributo debe de estar establecido en ley en un sentido formal y material, este principio lo podemos establecer como “nullum tributum sine lege”, teniendo grandes analogías con los principios “nullum crimen” y “nulla poena sine lege”, del derecho penal

Así mismo encontramos otras características que hacen del Derecho Fiscal o Tributario, distinguirse de las demás ramas del Derecho, como lo señala Emilio Margáin Manautou, en su doctrina introducción al estudio del derecho tributario al expresar los particularismos de la materia que nos ocupa, al sostener que dichas particularidades son: “la naturaleza específica de la obligación tributaria, los caracteres de la responsabilidad, el procedimiento económico-coactivo, la figura de la exención, la sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas y el hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantía”²²

La posición que guarda nuestra legislación fiscal federal con respecto a la autonomía se observa desde el Código Fiscal de la Federación que estuvo en vigor hasta el 31 de marzo de 1967, establecía en su artículo 11 que el Derecho común (en éste debe comprenderse el Mercantil, Civil, Penal, etc.) solo aplicarse supletoriamente, con respecto a las disposiciones fiscales en vigor, cuando

²² MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag. 8

expresamente esté previsto o bien no exista norma expresa, siempre y cuando esa aplicación supletoria no sea contraria a los principios del Derecho Fiscal; es decir, que nuestra legislación fiscal federal reclamaba su autonomía frente a las demás ramas del Derecho, al señalarnos que solamente podrá aplicarse supletoriamente el mencionado derecho común, cuando ella misma lo autorice, o bien guarde silencio siempre y cuando esa forma de aplicación supletoria no sea contraria a sus propias normas.

Sin embargo, al expedirse el Código fiscal de 1966, el legislador eliminó la reclamación que hacía nuestro Derecho Tributario, por estimarla inadecuada, pensando que sólo se efectúa una aplicación supletoria cuando no existe disposición expresa que regule el problema de que se trate; le pareció innecesario indicar que la aplicación supletoria no debe ser contraria a la naturaleza propia del Derecho tributario, porque este concepto es vago y el punto tendrá que decidirse en casos o situaciones concretas por la autoridad que tenga a su cargo la interpretación legal. Pero hoy ha dado marcha atrás a esta idea al expresar la segunda parte del párrafo final del artículo 5 del Código fiscal de la Federación, lo siguiente: "A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."²³

²³ IBIDEM. Pag. 9

1.8 FUENTES DEL DERECHO FISCAL.

Existen clasificaciones de diversos tratadistas que conciden en considerar que las fuentes formales del Derecho son la ley, la costumbre y los usos, la jurisprudencia y la doctrina, mismos que para el Derecho fiscal no son del todo correctos puesto que resultan ser incompletos para la materia Fiscal.

Las fuentes del Derecho Fiscal tomando en cuenta a nuestra legislación son las siguientes: ley, reglamento, Decreto-ley Decreto-delegado, doctrina, jurisprudencia, Convenios Internacionales.

1.8.1 LA LEY

Nuestra constitución en su artículo 31 fracción IV, nos establece la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes

De lo anteriormente expuesto se establece que en todo lo relativo a la creación de los hechos imposables y a todos los elementos y características de la obligación tributaria, es de afirmarse que la única fuente de Derecho es la ley.

Por lo tanto se concluye que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija, salvo los casos de decreto-ley y decreto-delegado.

Así mismo el Congreso de la Unión tiene la facultad conforme a lo previsto por el artículo 73 fracción VII de la constitución, de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Ahora bien la ley es un proceso por el cual uno o varios órganos del estado, formulan y promulgan reglas jurídicas de observancia general a las que se les da el nombre de leyes. Este proceso legislativo se encuentra fundamentado y regulado de conformidad a lo establecido en los artículos 71 y 72 de nuestra Carta Magna.

Este proceso legislativo tiene diversas etapas como son: la iniciativa, la discusión, aprobación, sanción, promulgación e iniciación de vigencia, en la cual para que se Elaboren textos legales en cualquier materia, así como en la fiscal deben de cumplirse con todas estas etapas, además tienen sus rasgos o particularidades propias como lo son en la iniciación, conforme a lo previsto por los artículos 71 y 72 inciso h) de la Constitución Federal, que nos establece a quien compete el derecho de iniciar leyes o decretos, como lo es al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y a las legislaturas de los estados, así como el artículo 72 inciso h) nos señala que tratándose de la formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente

en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

Mucho se ha discutido de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen en materia tributaria, mientras que los miembros del Senado están impedidos para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal, en virtud de que ellos sólo pueden presentar sus iniciativas ante su propia Cámara.

La Vigencia Constitucional de la Ley Tributaria se encuentra en su artículo 74 fracción IV de la Constitución mismo que nos establece que la Cámara de diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos. De esta forma debemos concluir que la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año.

1.8.2 REGLAMENTO.

El reglamento es un acto jurídico formalmente administrativo, emitido por el Presidente de la República, y materialmente legislativo, por que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y

expedita su aplicación a los casos concretos determinando de modo general y abstracto los medios para ello.

Las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Colegiado en materia Administrativa 1er. C. respecto al reglamento pueden expresarse en la forma siguiente:

- Tiene su fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución General de la República, que da facultad al Presidente de la República para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.
- No puede haber reglamentos autónomos, es decir, no apoyados en una ley del Congreso.
- Como todo reglamento es una norma rigurosamente subordinada a determinada ley, cuyas disposiciones debe desarrollar y pormenorizar, requiere por necesidad una ley preexistente, de tal suerte que abrogada ésta dejan de estar vigentes los reglamentos fundados en la misma o referidos a ella.
- Respecto a una misma ley puede haber uno o varios reglamentos
- No existe disposición constitucional que autorice al Presidente de la República para delegar la facultad reglamentaria en ninguna persona o entidad, es una facultad exclusiva del Presidente de la República.

Esto es, el Presidente de la República tiene encomendadas las atribuciones relacionadas con la ejecución de las leyes que expida el Congreso de la Unión. Es

decir, debe velar porque los preceptos legales sean cumplidos por los organismos, entidades o personas a quienes vayan dirigidos. Por ello, el Constituyente facultó al jefe del Ejecutivo, a proveer en la esfera administrativa el exacto cumplimiento de las leyes, es decir, lo facultó para expedir disposiciones administrativas que complementen el entendimiento, la aplicación o la ejecución de las leyes.

Esta facultad reglamentaria tiene una limitación muy importante: no pueden ir más allá de lo previsto en la respectiva ley que están reglamentando. Esto es, no pueden abarcar situaciones, imponer obligaciones o crear condiciones no previstas en la propia ley, o contrarias a las que se previnieron. Cuando un reglamento va más allá de lo señalado por la ley, se dice que el mismo es inconstitucional.

Los reglamentos administrativos están gobernados por dos principios: el de la reserva de la ley y el de preferencia de la ley.

Según el principio de la reserva de la ley, el Presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de exclusiva competencia del legislador, como son en materia tributaria, los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc. la violación a este principio trae como consecuencia su impugnabilidad por medio del juicio de amparo.

El principio de la preferencia de la ley proclama que las disposiciones de un reglamento no pueden validamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamenta.

La facultad reglamentaria del Ejecutivo es discrecional, o mejor dicho, espontánea, por lo que puede expedir un reglamento cuando y en el caso en que lo considere conveniente²⁴

1.8.3 EL DECRETO-LEY Y EL DECRETO DELEGADO

La Constitución otorga la posibilidad de que el Poder Ejecutivo expida disposiciones que tengan igual jerarquía que las emitidas por el Poder Legislativo y que la doctrina las denomina como decreto-ley y decreto-delegado, los cuales se encuentran comprendidos en los artículos 29 y 131 de nuestra Ley Suprema.

El Decreto-Ley se produce cuando la Constitución autoriza directamente al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso, y es en el primero de los preceptos citados, en donde se otorga esta facultad al ejecutivo, mismo que nos expresa que en los casos en que se perturbe la tranquilidad pública, el presidente de la República, de acuerdo con los titulares de la Secretarías del Estado, los Departamentos Administrativos y la procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o

²⁴ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 43 a la 45

en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el ejecutivo haga frente la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde (Decreto-Ley).

Por otra parte, el Decreto-delegado supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades que le corresponden, y es en el caso previsto por el artículo 131 segundo párrafo, en donde se establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo sea facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El Ejecutivo debe someter a la aprobación del Congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida, al enviar el proyecto de presupuesto anual.

1.8.4 LA DOCTRINA

Se denomina así a la doctrina en razón a todos los estudios científicos que realizan acerca del Derecho los juristas, ya con propósitos teóricos, con la finalidad de interpretar las normas etc.

La doctrina carece de fuerza obligatoria, sin embargo puede transformarse en fuente formal del derecho en el caso de que una disposición legislativa le otorgue ese carácter.

No obstante la doctrina ha desempeñado y viene desarrollando una labor verdaderamente constructiva del Derecho Fiscal.

1.8.5 JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal de nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.

La jurisprudencia la define Ignacio Burgoa como las interpretaciones y consideraciones jurídicas integrativas uniformes que hace una autoridad judicial designada para tal efecto por la ley, respecto de uno o varios puntos de derecho especiales y determinados que surgen en un cierto número de casos concretos semejantes que se presenten, en la inteligencia de que dichas consideraciones e

interpretaciones son obligatorias para los inferiores jerárquicos de las mencionadas autoridades y que expresamente señale la ley.²⁵

Fácilmente se advierte de las ideas brevemente expuestas que la jurisprudencia tiene, cuando menos, dos finalidades esenciales, a saber: la de interpretar el derecho legislado y la de crear o construir el derecho con ocasión a los casos concretos que se sometan al conocimiento de los tribunales.

Atendiendo a esas dos finalidades, sin las cuales es imposible concebir siquiera a la jurisprudencia, ésta no entraña simplemente la mera función aplicativa de las normas jurídicas generales a los casos concretos, sino la ponderación científica de estas normas para descubrir su verdadero y auténtico sentido, así como la creación o construcción del derecho cuando la ley adolezca de deficiencias, omisiones, imprevisiones o lagunas

La concepción de jurisprudencia a título de fuente del derecho, no debe conducirnos a considerarla como medio creador de normas formalmente legales, sino como conducto de fijación del sentido de la razón de una ley preestablecida. En otras palabras, la jurisprudencia es fuente del derecho no en cuanto acto creador normativo, sino como acto de interpretación legal obligatoria debiendo fungir únicamente como elemento accesorio utilísimo para la eficacia de la regulación establecida por la ley en su carácter constitucional formal.

²⁵ BURGOA IGNACIO. EL JUICIO DE AMPARO 38ª ed. Ed. Porrúa. México D.F. 2001 pag. 823

De ello se infiere que la jurisprudencia no es autónoma, es decir, no tiene existencia per se, sino que su validez en un régimen jurídico escrito, como es el nuestro depende de que positivamente sea un medio interpretativo e integrativo de normas legales preestablecidas.

Las ideas expuestas con antelación tienden a rechazar todo supuesto que considere a la actividad de elaboración jurisprudencial, patentemente inconstitucional, por significarse en la forjación de reglas jurídicas generales, impersonales y abstractas, cuya expedición incumbe a los órganos facultados por la Ley Fundamental para ello. El órgano judicial, en efecto, no legisla al formular tesis jurisprudenciales; se concreta o debe concretarse a interpretar o desentrañar el sentido de una norma legal, por más que las consideraciones de interpretación e integración correspondientes asuman los caracteres propios de una ley. En otras palabras, *no puede haber jurisprudencia sin ley*²⁶

Conforme a la ley de Amparo, la jurisprudencia puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

26
IBIDEM pags. 821 a la 826

Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustenten en cinco sentencias ejecutorias ininterrumpidas por otra en contrario, que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros si se tratara de jurisprudencia del pleno, o por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencias de las salas.

La jurisprudencia que establezca cada uno de los tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales. Estas resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre y cuando hayan sido aprobados por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada tribunal colegiado.

Así mismo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 263, señala que las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

1.8.6 CONVENIOS INTERNACIONALES.

México, no siendo un país exportador de capitales y sí receptor de ellos, se ha visto en la necesidad de celebrar con diversos países desarrollados convenios en materia tributaria, que favorecen al contribuyente nacional de esos países y que se han tenido que aceptar ante la necesidad de la inversión extranjera.

CAPITULO SEGUNDO

DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA.

2.1. CONCEPTO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY.

La norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta oscura, o no tiene el alcance que se le quiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor. Como regla general, puede decirse que si una norma tiene una finalidad determinada, su interpretación no puede ser contraria a ella, salvo cuando por equivocación patente, la finalidad que se desprende del texto es diversa en que se inspiró.

Andreozzi, en su obra *Derecho Tributario Argentino*, nos dice sobre el particular, que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea, que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

Por lo tanto, considera que el espíritu con que se interpreta una ley, debe concordar con la voluntad de la ley interpretada.²⁷

²⁷ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag. 133

La interpretación de una ley es cuando se busca y se esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan. Interpretarla es pues descubrir el sentido en ella encerrado, el cual es decisivo para la vida jurídica así como para las resoluciones jurisdiccionales.

En la interpretación de la ley, al explorar el lenguaje de las palabras escritas que la manifiestan hay que encontrar la intención que existe detrás de las mismas, como son: prohibiciones, finalidad, época, virtud, mal, bondad, pero sobre todo la justicia y la equidad para el bien de los justiciables. Para el contribuyente la protección de sus derechos humanos o garantías individuales.²⁸

2.2 DIFERENCIA ENTRE LA INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN

Los tratadistas se han preocupado por precisar la diferencia existente entre la interpretación e integración de una ley. Fácilmente se advierte de las ideas brevemente expuestas que la interpretación supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir y ha dicho efectivamente, en una particular regla de derecho.

Esto por una lado, pero en relación con la integración, en donde acontece con cierta frecuencia en la realidad, en razón a que la ley sea omisa en el tratamiento normativo de cuestiones que el legislador no previó pero que se

²⁸ SACHIEZ LEON GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO 12ª ed. Ed. *** México D.F. 2000. Pag. 399

plantea en la vida del derecho que es esencialmente dinámica y está en constante evolución o transformación. Ante cualquier omisión o imprevisión de la ley, los tribunales deben integrarla, integración que implica ya la construcción del derecho,²⁹ es decir consiste en colmar una laguna existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.

2.3 LA INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO FISCAL.

Por la autonomía del Derecho Fiscal, su interpretación presenta también caracteres especiales, principalmente debido a que no regula relaciones entre particulares, sino que rige las relaciones de la Administración Hacendaría con los individuos, por ello sus normas participan de la naturaleza propia del Derecho público. Además, en consideración a que el Derecho Fiscal abarca principios y normas tanto de Derecho público como de Derecho privado, de ésta porque grava las relaciones jurídicas que del mismo derivan, de allí que en ocasiones sea necesario interpretar del Derecho Público Fiscal referido frecuentemente a normas de Derecho privado las que conjuntamente es necesario interpretar para efectos fiscales.

También por las modalidades especiales y particulares propios de que están revestidas las leyes tributarias, en mérito a sus anexos con las ciencias de la contabilidad, economía, monetaria, etc., y a la naturaleza peculiar de las

²⁹ BURGOA IGNACIO. EL JUICIO DE AMPARO 38ª ed. Ed. Porrúa. México D.F. 2001 pag. 821

relaciones jurídicas entre el Fisco y los contribuyentes se justifica que el Derecho Fiscal tenga sus normas y criterios especiales de interpretación.

Valdés Villarreal aporta las siguientes características de la interpretación en materia tributaria: "La interpretación de los preceptos fiscales, incluida la interpretación administrativa, coadyuva a la permanencia de la ley, siempre que sea pública y de aplicación general, y sirva para aclarar situaciones desentrañando el sentido de la ley, sin romperla o suplantarla".

Ocupándose de los criterios para interpretar el Derecho Fiscal, José Antonio Niño los resume de la siguiente manera: "Hablando de los criterios que dominan en la órbita del Derecho Fiscal; hay dos tendencias que suelen mencionarse al respecto: la interpretación a favor del Fisco y la interpretación a favor de la libertad fiscal.

a) interpretación a favor del Fiscal. Esta tendencia tiene como fundamento de hecho que, siendo el Estado Constitucional el encargado de proteger la libertad y los derechos de los particulares, habrá de cumplir su misión con equidad, y en este supuesto, nunca la libertad individual se verá amenazada. Desgraciadamente, no siempre los impuestos se orientan en beneficio común y es frecuente que los órganos estatales abusen de sus prerrogativas en perjuicio de los particulares. "el fiscalismo – dice Linares Quintana- sinónimo de voracidad fiscal, que hoy se manifiesta en la generalidad de las naciones, torna aún más peligroso este criterio que en definitiva haría desaparecer la libertad fiscal.

b) interpretación a favor de la libertad fiscal. Dentro del Estado de Derecho, que se caracteriza por las limitaciones que el orden jurídico impone al poder público en protección de la libertad del individuo no cabe ni se concibe sino una interpretación a favor de esa libertad. Y este criterio que se sintetiza en la regla ya consagrada que dice: *in dubio contra fiscum*, domina todo el campo interpretativo en esta materia impositiva fiscal, ya se trate de las normas impositivas, ya de los actos de autoridades fiscales ...siendo el propósito de las leyes y las instituciones que limitan al poder público. La preservación de la libertad individual, que frente al Fisco toma el nombre de libertad fiscal se comprende la importancia que en materia de derecho impositivo tiene el estudio de tales limitaciones y la interpretación de las leyes y principios que las consagran. A cinco pueden reducirse los principios que limitan las actividades de los poderes públicos y fundan las garantías de las de la libertad fiscal de los particulares: 1. La legalidad fiscal de los particulares; 2. La distribución del poder impositivo; 3. La igualdad ante la ley; 4. La libertad de circulación; y 5. La equidad de los tributos”.

El criterio de interpretación a favor de la libertad fiscal es el que impera en el Derecho Mexicano en virtud de la consagración de las garantías individuales en la Constitución Federal relacionadas con el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación.³⁰

³⁰ SACHEZ LEON GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO 12ª ed. Ed. *** México D.F. 2000. Pag.400 a la 402

2.4 MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN.

La técnica jurídica ha elaborado, a través del tiempo, varios métodos para interpretar las normas jurídicas. No teniendo el carácter de especial ni de excepcional, según la mayoría de los autores, el Derecho Financiero puede utilizar los mismos métodos que la ciencia jurídica en general.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 5 dispone que para la interpretación de las disposiciones fiscales que no sean de aplicación estricta puede utilizarse cualquier método de interpretación jurídica. A nuestro modo de ver no hay restricciones respecto a métodos de interpretación, ni en el Código fiscal de la Federación ni en la Constitución. Hay restricción para las normas de derecho tributario que establezcan cargas para los particulares, la interpretación debe ser estricta o restrictiva. Por otro lado, tampoco es un método la analogía, que mas bien debe entenderse como integración de las lagunas de la ley, y que no puede usarse en materia de normas que establezcan cargas a los particulares, que señalan excepciones de las mismas y que definan infracciones y establezcan sanciones.³¹

Emilio Margáin Manautou señala que los principales métodos de interpretación en materia fiscal, son: el restrictivo, el estricto o literal, el analógico y la auténtico.

31 DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 62

2.4.1 INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA.

García Belsunce nos dice que la interpretación restrictiva es aquella “que restringe o reduce el sentido literal de la ley”, criticando la idea de Jarach, que afirma que por esa forma de interpretación se debe entender la prohibición de interpretar ampliatoriamente o extensivamente las normas.³²

Así mismo, Sergio Francisco de la Garza nos señala que la interpretación restrictiva es aquella que atribuye a las palabras de la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que resulta *prima facie* de las palabras empleadas. Por ejemplo, por hombre se entiende el varón y no la mujer. Puede haber casos de este resultado en el Derecho Financiero.

La interpretación restrictiva puede usarse en todo el campo del Derecho Financiero y del Tributario, inclusive para las normas que establecen cargas a los particulares y las que establecen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones.

2.4.2 INTERPRETACIÓN ANALÓGICA DE LA LEY TRIBUTARIA

Se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no

³² GARCIA BELSUNCE, citado por MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag. 134.

eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza –no igualdad- con la situación verdaderamente aplicable. Con esto, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente.

La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que “no hay tributo sin ley”, ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. De aplicarse, se violaría el principio de legalidad.

Concluye Pigurina que la analogía puede utilizarse siempre que no se refiera a normas creativas de nuevas relaciones tributarias, o por esa vía no se extingan o modifiquen los elementos esenciales de las relaciones tributarias establecidas en la legislación.

En nuestra legislación, aparentemente admite la interpretación analógica en tratándose de las operaciones de importación y de exportación, al expresar la tarifa general de importación que las mercancías no mencionadas en ninguna de las partidas de la tarifa, deberán clasificarse en la partida que comprende los artículos que con ella guardan mayor analogía.

Se dice aparentemente, porque si la Tarifa General de Importación va citando a través de sus partidas y desglosando en subpartidas las mercancías o cosas que puedan entrar al país, para ir asignando con mayor equidad el impuesto de importación, tenemos que, haciendo nuestro el pensamiento de Andreozzi, se

admite la analogía como método de interpretación sólo para determinarse o concretarse si caben ciertas categorías dentro de un criterio genérico reconocido, pero no para crearse nuevas figuras tributarias, es decir, no hay lagunas jurídicas que colmar mediante la analogía.³³

Mariano Jiménez Huerta, sostiene que la simple analogía es un procedimiento para descubrir el Derecho aplicable a un concreto caso no previsto por la ley. Se parte del pensamiento jurídico contenido en una norma de derecho vigente y se extrae de él por deducción lógica otras consecuencias diversas de las expresamente manifestadas.³⁴

Así mismo, Ferrara sostiene que por interpretación se habla en sentido amplio y en sentido estricto. En sentido estricto la interpretación es la indagación del sentido de la ley y el desarrollo de su contenido en todas las relaciones: en sentido amplio, la interpretación comprende también la analogía, o sea la elaboración de normas nuevas para casos no previstos, inducidas de casos afines regulados por la ley. En la analogía, la obra del jurista se extiende en una esfera más alta, pero no se transforma en una creación del derecho, porque queda siempre vinculada a la ley... la analogía es la aplicación de un principio jurídico que la ley establece para cierto hecho a otro hecho no regulado, pero semejante jurídicamente al primero... el procedimiento por analogía se apoya en el concepto

³³ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag. 136. 139

³⁴ JIMENEZ HUERTA MARIANO. DERECHO PENAL MEXICANO 5ta cd. Ed. Porrúa México D.F 1985. Pag 270.

de que los hechos de igual naturaleza deben tener igual reglamento, y si uno de estos hechos encuentra ya en el sistema su disciplina, ésta constituye el tipo del cual se deduce la disciplina jurídica general que debe gobernar los casos afines. Dualde examina la analogía diciendo que en función interpretativa, es un procedimiento prelógico... mediante la analogía, un caso que no está en la ley se resuelve considerándolo comprendido en la ley.³⁵

2.4.3 INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.

La interpretación auténtica es la que hace el propio legislador y que se encuentra prevista en el inciso f) del artículo 72 de la Constitución General de la República, mismo que establece que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observaran los mismos trámites establecidos para su formación. Trinidad García afirma que no es en realidad interpretación jurídica. El legislador puede imponer un sentido determinado de la ley por medio de una ley posterior: pero lo que así hace es sólo expedir una nueva ley, que complementará, aclarará, o reformará la primeramente dictada, mas no constituirá por esencia la determinación del significado intrínseco de esta última, para aplicarla a un caso en concreto. El poder legislativo no está facultado legalmente para fijar el sentido del precepto legal a fin de resolver particulares controversias de Derecho, por que tal caso es contraria al sistema de separación de Poderes (art. 49 de la Constitución) y significará invasión de las facultades del Poder Judicial.

³⁵ BORJA SORIANO MANUEL. TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES. 16ª ed. Ed. Porrúa. México D.F. 1998. Pag. 41

2.4.4 INTERPRETACIÓN ETRICTA, LITERAL, O DECLARATIVA PARA NORMAS FISCALES SUSTANTIVAS

En el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal, respecto de las normas más destacadas del Derecho Fiscal Sustantivo, como son las relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, en las cuales impera el principio de legalidad, el legislador escogió la interpretación desde el punto de vista de los resultados: la interpretación denominada estricta, literal o declarativa. En efecto, el indicado precepto dispone:

Artículo .5º las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

La interpretación estricta consiste fundamentalmente en que las normas fiscales no deben ser objeto de interpretaciones amplias.

Esta interpretación da a las palabras empleadas en la norma fiscal, su sentido o alcance exacto, manifiesto o indubitable, sin restringirlo ni extenderlo o ampliarlo, debe pues, interpretarse la Ley Fiscal en sus términos, literalmente, de

manera rígida y estricta, con toda precisión.³⁶ El licenciado Sergio F. de la Garza sostiene que la interpretación declarativa o estricta es aquella que simplemente declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, y tampoco sin extenderlo. Por ejemplo, por hombre se entiende tanto el varón como la mujer. Es absolutamente admisible en el Derecho Financiero Mexicano en toda su extensión, incluso para aquellas normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares y la consagra expresamente el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

La jurisprudencia definida número 129 de la 2ª Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, recopilación de 1965, dice:

Impuestos, aplicación de los- en la aplicación de los impuestos debe tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que lo crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos.³⁷

Para Jarach, interpretación estricta significa evitar la interpretación analógica, en cambio, para García Belsunce, la interpretación estricta o declarativa, es aquella que asigna a la norma el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas que, como dice Vanoni, el intérprete declara.

³⁶ SACHEZ LEON GREGORIO. op. cit. pag. 412.

³⁷ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 66

Los sostenedores de este método expresan que los sistemas de interpretación admitidos por el Derecho en general, no son aplicables al Derecho Fiscal y que dada la naturaleza especial de sus normas, éstas sólo deben interpretarse en su términos, literalmente, de un modo rígido y estricto.

Emilio Galdara sostiene que el Derecho Tributario es más taxativo que cualquier otro y exige ser aplicado con precisión y exactitud.

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos errores, oscuridades o lagunas de la ley.

Sin embargo, este método sólo es bueno cuando la norma no ofrece problemas alguno, cuando la norma es clara, precisa y emplea términos que sólo tienen un solo significado. Pero, ¿qué sucede cuando recoge un término con más de un significado?

Berliri y Pigurina sostienen que si el significado técnico es propio de otra ciencia debe entenderse en su sentido común y corriente. Solo cuando el significado técnico deriva de una rama del Derecho, debe estarse a esta acepción y no a la de uso corriente.³⁸

³⁸ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag. 135, 136

2.4.5. INTERPRETACIÓN JURÍDICA POR CUALQUIER MÉTODO Y DERECHO SUPLETORIO PARA LAS NORMAS FISCALES NO SUSTANTIVAS NI SANCIONATORIAS ADMINISTRATIVAS

Por cuanto ve a la interpretación jurídica en las demás ramas del Derecho Fiscal, y por lo mismo, de las no sustantivas ni sancionatorias, también se debe respetar la libertad fiscal, atendiendo a las garantías individuales, pero siguiendo los lineamientos que en materia de hermenéutica jurídica, señalan los artículos quinto, segundo párrafo y 197, primer párrafo, del Código Fiscal de la federación

El segundo párrafo del artículo quinto dispone;

.... las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

Al utilizar el precepto transcrito la expresión las otras disposiciones fiscales, se refiere, indubitablemente a las disposiciones de las demás ramas del Derecho Fiscal diversas tanto al Derecho Fiscal Sustantivo como al Sancionatorio Administrativo Fiscal, que pueden ser por consecuencia: el formal, el procesal, el penal, el internacional, etc.³⁹

³⁹ SÁNCHEZ LEON GREGORIO. Op. Cit. Pag412. 413. 414.

En la disposición que nos ocupa, se permite al juzgador o intérprete del Derecho, aplicar cualquier método de interpretación jurídica tomando en cuenta la insuficiencia de la legislación para prever la inmensa variedad de situaciones que la realidad presenta y que el Derecho puede no contemplar cabalmente, pero que no obstante ello el juzgador debe resolver, por lo que el artículo 5º. Del Código Fiscal, instituyó la libertad de método de interpretación jurídica o también llamado método de la libre investigación científica, teniendo en cuenta que la investigación encomendada al juez en el terreno del Derecho a descubrir, es similar a la que le incumbe al legislador para encontrar la norma a fin de regular la cada vez más complicada vida social.

Por lo anterior, los métodos que se pueden aplicar para interpretar el Derecho fiscal en sus diferentes ramas, con excepción de las normas de Derecho Fiscal Sustantivo y de las relativas a infracciones y sanciones, son: el gramatical o exegético, en la cual se utiliza preponderantemente el sentido literal o gramatical de las palabras, es decir se refiere a la letra de la Ley; el lógico, por medio de la cual se busca la finalidad de la ley, es decir se refiere al sentido lógico de la Ley en sus dos aspectos que son el fin del precepto y las reglas lógicas; el histórico, que se vale para encontrar el sentido de la ley de los precedentes, del derecho derogado, de la evolución de la institución jurídica; el método sistemático, el cual pone en relación la norma interpretada con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual aquella forma parte; el método de la significación económica que tienen las leyes financieras, dado el contenido que poseen. Este método está establecido en el Ordenamiento Tributario Alemán que

dispone que par la interpretación de las leyes de impuestos se debe atender a su fin, a su significado económico y al desarrollo de las circunstancias.

Elemento o medio de interpretación, de que el intérprete se debe valer en materia fiscal, es el teleológico, finalista o de finalidad, de hecho constituido por la orientación y finalidad del sistema de normas al cual se va aplicar la norma supletoria.

La aplicación supletoria del Derecho consagrada en el artículo 5º segundo párrafo, del Código Fiscal, tiene su base constitucional en el artículo 14 de la Constitución Federal, por lo que a falta de norma fiscal expresa, se buscará la aplicación supletoria en las disposiciones de Derecho Federal Común y en los principios generales del derecho sin desatender el elemento de la finalidad.

CAPITULO TERCERO

ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA DEL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL EN MATERIA FISCAL.

3.1 IDEA SOBRE LA SEGURIDAD JURÍDICA

El estado, en ejercicio del poder de imperio de que es titular como entidad jurídica y política suprema con substantividad propia, desempeña dicho poder sobre y frente a los gobernados por conducto de sus autoridades. El estado, al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral. Todo acto de autoridad, emanado por esencia del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden de derecho, tiene como finalidad inherente, imbibita, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos: vida, propiedad, libertad, etc.

Dentro de un régimen jurídico, esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, bien bajo un carácter normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario, esa afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de

modalidades jurídicas, sin cuya observancias no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Éstas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho.

La seguridad jurídica in genere, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la ley fundamental, se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos. Esta obligación estatal y autoritaria es de índole activa en la generalidad de los casos tratándose de las diferentes garantías de seguridad jurídica, o sea, que el Estado y sus autoridades deben desempeñar, para cumplir dicha obligación, actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos

que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación que generen sea jurídicamente válida.

A diferencia de la obligación estatal y autoritaria que se deriva de la relación jurídica que implican las demás garantías individuales, y que ostenta una naturaleza negativa en la generalidad de los casos, al que dimana de las garantías de seguridad jurídica es eminentemente positiva en términos generales, ya que se traduce, no en un mero respeto o en una abstención de vulnerar, sino en el cumplimiento efectivo de todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, etc., cuya observancia sea jurídicamente necesaria para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera del gobernado, que esté destinado a realizar. Así por ejemplo, si una persona se le pretende privar de su libertad por un acto autoritario, se la debe oír en defensa, de acuerdo con las formalidades esenciales del procedimiento, etc., requisitos o condiciones para cuya observancia la autoridad debe desempeñar una conducta positiva.

El artículo 14 constitucional es un precepto complejo, es decir, en él se implican cuatro fundamentales garantías individuales que son: la de la irretroactividad legal (párrafo primero), la de audiencia (párrafo segundo), la de legalidad en materia judicial civil (lato sensu) y judicial administrativo (párrafo cuarto) y la de legalidad en materia judicial penal (párrafo tercero).

3.2 GARANTÍA DE LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.

Esta garantía está concebida en el primer párrafo del artículo 14 de la Ley Suprema en los siguientes términos:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Lomelí cerezo comenta que “ en cuanto concierne a nuestra materia, esta garantía significa que en ningún caso puede castigarse la violación de una disposición administrativa o fiscal aplicando la sanción que establezca una ley expedida con anterioridad al hecho, o bien que no pueda considerarse como infracción al hecho u omisión que no estaba tipificado como tal en la ley vigente en el momento en que se realizó, sino en un ordenamiento posterior”.

El principio constituye no sólo una garantía constitucional sino en materia administrativa también un principio relativo a la legalidad, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo puede conocer de la aplicación retroactiva de una ley.

La segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante tesis de jurisprudencia, visible con el número trescientos veintiséis, de la Tercera Parte del último apéndice del Semanario Judicial de la Federación, con el rubro “TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, FACULTADES DEL, PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO, ha

reconocido la competencia del citado Tribunal para calificar la constitucionalidad de los actos de las autoridades administrativas.

Además, y como es reconocido en el Derecho Penal, es posible jurídicamente la aplicación de la ley posterior más benigna. La Suprema Corte ha establecido a este respecto:

“Si bien corresponde al Derecho Penal el principio general relativo a que cuando existen dos leyes punitivas se aplicará la que determine una sanción menor, o la que beneficie al penado, aunque haya sido expedida con posterioridad a la comisión de la infracción, debe resolverse que dicho principio es procedente tratándose de infracciones fiscales y que aun cuando se aplique retroactividad no se viola la garantía del Art. 14 Constitucional, en virtud de que no se ocasiona perjuicio al particular infractor” SJF, V Época, tomo LXII, p. 160.

“Es razonable extender a la materia de las infracciones fiscales, el principio de Derecho Penal en el sentido de que la ley más benigna debe aplicarse, con efectos retroactivos a favor del infractor, a hechos ocurridos antes de su vigencia, salvo inequívoca terminante disposición en contrario, y tal es la solución que proporcionan algunos autores de Derecho Tributario” informe del Presidente de la SCJN, 1955, Sala Auxiliar, p. 92

Asimismo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido: “el principio de Derecho penal, según el cual debe aplicarse retroactivamente la ley que establezca un sanción menor a casos sucedidos con

anterioridad a su vigencia, o aun dejar de sancionar aquéllos en que se haya dejado de considerar punible un acto u omisión, es también aplicable en materia fiscal, en el caso de que la ley relativa no disponga nada sobre el particular. Compilación de Tesis del Pleno 1937-1948.

En igual sentido el Pleno del Tribunal Fiscal de la federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostuvo que dicho principio de Derecho penal no choca con la naturaleza del Derecho tributario en su capítulo de sanciones pues ambos derechos son dados en atención al interés general, en ambos casos se trata de actos u omisiones por los que se ha dejado insatisfecha una orden de la naturaleza ya puntada y se trata de imponer la sanción correspondiente y que fija la ley que crea la obligación y determina la infracción, por lo que no se efectúa ningún absurdo al tratar de hacer la similitud de naturalezas de que nos hemos ocupado. (Revista del Tribunal, Tesis del Pleno 1937-1948, pp. 212 y 222)

3.3 GARANTÍA DE AUDIENCIA.

La Garantía de audiencia, una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del Poder Público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses, esta consignada en el segundo párrafo de nuestro artículo 14 constitucional que ordena:

“Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades 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.”

El goce de la garantía de audiencia, como derecho público subjetivo, corresponde a todo sujeto como gobernado en los términos del artículo primero constitucional. Por ende, los atributos accidentales de las personas, tales como la nacionalidad, la raza, la religión, el sexo, etc., no excluyen a ningún sujeto de la tutela que imparte la garantía de audiencia.

La garantía de audiencia se integra, según hemos afirmado, mediante cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, necesariamente concurrentes, y que son: a) el *juicio previo* al acto de privación; b) que dicho juicio se siga ante *tribunales previamente establecidos*; c) el cumplimiento o la observancia de las *formalidades procesales esenciales* y d) la decisión jurisdiccional ajustada a las *leyes vigentes con antelación* a la causa que origine el juicio, por lo que, merced a la íntima articulación que existe entre ellas, el gobernado encuentra en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional una verdadera y sólida protección a sus bienes jurídicos integrantes de su esfera subjetiva de derecho.

a) la primera de las mencionadas garantías se comprende en la expresión *mediante juicio previo a la privación*, para que se repute acto de privación en

los términos del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, es menester que la merma o menoscabo, constituyan el fin último, definitivo y natural del aludido acto, es decir si la privación de un bien material o inmaterial, es la finalidad connatural perseguida por un acto de autoridad, éste asumirá el carácter de privativo; por el contrario si cualquier acto autoritario, por su propia índole, no tiende a dicho objetivo, sino que la privación que origina es sólo un medio para lograr otros propósitos, no será acto privativo sino de molestia, como sucede con el auto de exequendo por faltarle el elemento definitividad teleológica.

El concepto de juicio que es de capital importancia para fijar el sentido mismo de dicha garantía de seguridad jurídica, equivale a la idea de procedimiento, es decir, de una secuela de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que les proporciona unidad. Ese fin estriba en la realización de un acto jurisdiccional por excelencia, o sea, en una resolución que establezca la dicción del derecho en un conflicto jurídico que origina el procedimiento al cual recae.

La primera expresión inserta en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, consiste en que cuando se trate de un acto administrativo de autoridad o imperio que importe la privación, en detrimento del gobernado, de algunos de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 de la ley suprema, *el juicio o procedimiento* a que este precepto se refiere, es susceptible de ventilarse, de acuerdo con los ordenamientos legales aplicables, ante las

mismas autoridades de las que provenga dicho acto o ante sus superiores jerárquicos. Ahora bien, dicho procedimiento 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*, ya que, según veremos, antes de éste, debe brindarse la oportunidad defensiva para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional

Como toda garantía individual, la de audiencia no opera por modo absoluto. Ello quiere decir que por regla general todo gobernado, frente a cualquier acto de autoridad que importe privación de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 constitucional, goza del derecho público subjetivo de que se brinden las oportunidades defensiva y probatoria antes de que se realice en su perjuicio el acto privativo. Sin embargo, con vista a diversas razones de interés general, la Constitución consigna algunas excepciones al goce de la garantía de audiencia.

Así, mismo podemos manifestar la excepción o salvedad que la Suprema Corte ha establecido a la garantía de audiencia en materia tributaria, en cuanto que antes del acto que fije un impuesto, la autoridad fiscal respectiva no tiene la obligación de escuchar al causante. También ha estimado, en congruencia con esta idea, que las leyes fiscales no deben necesariamente consignar ningún procedimiento para que, conforme a él, se brinde oportunidad a los sujetos tributarios para discutir los impuestos, derechos o aprovechamientos antes de que estas prestaciones se señalen en cada caso.

Ahora bien, la determinación de un tributo y su cobro no presentan la naturaleza de acto privativo en sentido estricto, puesto que se traducen en prestaciones de dar que se imponen a los causantes sin que en sí mismas impliquen la desposesión de un derecho o de un bien que se comprenda dentro de su esfera jurídica. Si esas prestaciones no se realizan o hacen efectivas, la autoridad fiscal ejercita la facultad económico-coactiva, la cual culmina con el remate y adjudicación de los bienes o derechos del causante que se hayan secuestrado administrativamente para asegurar los intereses fiscales. Tales actos sí revisten el carácter de actos de privación, pues mediante ellos se reduce o merma la esfera jurídica del sujeto contra quien se hubiesen ejecutado.

Por esta causa, antes de que se efectúen sí debe otorgarse al causante que haya incurrido en impago de las prestaciones fiscales, las oportunidades defensiva y probatoria en que radica la esencia de la garantía de audiencia, sin ésta deba ser observable con antelación al señalamiento del tributo y a su cobro, con el cual se inicia el desempeño de la citada facultad.

Esta aserción, no implica que con posterioridad a la fijación de un impuesto o de cualquiera otra gabela fiscal, el causante no tenga el derecho de impugnarla mediante los recursos ordinarios o medios de defensa legal procedentes, e inclusive, a través de la acción de amparo si esos recursos o medios legales no se establecen normativamente. La misma Suprema Corte así lo ha

considerado, al sostener que “cuando se trata de contribuciones, la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la fijación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto, una vez que ha sido determinado por las autoridades fiscales.”⁴⁰

No hay ninguna dificultad en que en los juicios penales se observa sobradamente el procedimiento la garantía de audiencia antes de la expedición de la sentencia.

Lomelí Cerezo, después de revisar algunos ordenamientos legales, expresa que en nuestro Derecho positivo se sigue en algunos casos, no siempre, un procedimiento en que se oye al presunto infractor previamente a imponerle una sanción administrativa y que esto sucede principalmente cuando las infracciones pueden dar lugar no sólo a la aplicación de sanciones administrativas, sino a la consignación a la autoridad judicial para la imposición de sanciones. En cambio cuando la infracción no da lugar a la acción penal, la imposición de sanciones en el orden federal se realiza sin seguir, previamente a su aplicación, un procedimiento en el que se oiga al afectado en defensa.

⁴⁰ BURGOA ORIHUELA IGNACIO GARANTÍAS INDIVIDUALES. 19ª ed. Ed. Porrúa México D.F. 1998 pag. 498, 499, 530 a la 533, 543, 545, 554 al 556

La Suprema Corte ha expresado el siguiente criterio, en apoyo de la tesis de que se cumple la garantía de audiencia en forma posterior a la emisión de la resolución administrativa. "No se vulnera la garantía de audiencia, aun cuando se aduzca que antes de la imposición de las multas relativas, las responsables no oyeron al quejoso en defensa, ya que en el agravio no se señalen cuáles disposiciones legales se hubieren infringido por tal circunstancia; y si bien es cierto que invocó el Art. 14 Constitucional, también lo es que tal precepto fundamental en sí mismo no se vulnera ya que la garantía de audiencia del quejoso se encuentra protegida al haber hecho valer el recurso de revisión, establecido en el artículo 17 del reglamento...; cabiendo aclarar que dicho recurso interpuso contra las multas que se impugnan, comprende a cualquier procedimiento anterior a la impugnación de tales multas, pues en el expresado precepto no se hace distinción alguna. (BIJ, núm. 139, p. 160, AR 4652/57)

Lomelí Cerezo se expresa con que en las infracciones a las leyes fiscales federales y del D.F., la oportunidad de defensa se dé con posterioridad a la fijación de la sanción, ya que existe el juicio de nulidad que se tramita con todas las formalidades del procedimiento y en el que hay suspensión del procedimiento de ejecución.⁴¹

b) A través de la segunda garantía específica de seguridad jurídica que ocurre en la integración de la audiencia, el juicio cuya connotación hemos delineado

⁴¹ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag.885

anteriormente, debe seguirse ante *tribunales previamente establecidos*. Esta exigencia corrobora la garantía implicada en el artículo 13 constitucional, en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales (o por comisión), entendiéndose por tales los que no tienen una competencia genérica, sino casuística, o sea, que su actuación se contraiga a conocer de un determinado negocio para el que se hubieran creado exprofesamente. Por tanto, el adverbio “previamente”, empleado en el segundo párrafo del artículo 14 de la constitucional, no debe *conceptuarse* como significativo de mera antelación cronológica, sino como denotativo de la preexistencia de los tribunales al caso que puede invocarse la privación, dotados de capacidad jurídica para dirimir conflictos en número indeterminado.

Ahora bien, la idea de *tribunales* no debe entenderse en su acepción meramente formal, o sea, considerarse únicamente como tales a los órganos del Estado que estén constitucional o legalmente adscritos al Poder Judicial federal o local, sino que dentro de dicho concepto se comprende a *cualquiera de las autoridades* ante las que debe seguirse el juicio.

c) en cualquier procedimiento en que consista el juicio previo al acto de privación deben observarse o cumplirse las *formalidades procesales esenciales*, lo cual implica la tercera garantía específica integrante de la de audiencia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la jurisprudencia 213 de la Segunda Sala que dice como sigue: *Procedimiento Administrativo*. Si en él no se llenan las formalidades esenciales exigidas por la ley que se aplica, con ello se violan las garantías individuales del interesado y procede la protección federal, para el efecto de que se subsanen las deficiencias del procedimiento.

Para definir qué se entiende por las formalidades esenciales del procedimiento, tanto Fraga como Nava Negrete citan una lección de Narciso Bassols, quien expresaba que “el procedimiento, juicio dentro del sentido de la garantía del artículo 14 Constitucional, se reúne en su desarrollo las formas esenciales del procedimiento si las leyes que lo organicen cumplen con los siguientes requisitos fundamentales: 1° que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, 0del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar sus defensa; 2° que se organice un sistema de comprobación en forma tal que quien sostenga una cosa la demuestre y quien sostenga la contraria pueda también comprobar su veracidad; 3° que cuando se agote tramitación, se dé oportunidad a los interesados para presentar alegaciones, y 4° por último, que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirse”.

En palabras de la Suprema Corte las formalidades esenciales de todo procedimiento se contienen en cuatro etapas procesales: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que verá el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitudes de preparar su defensa; una segunda que es la relativa a la dilación probatoria, en que pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.

La omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir el procedimiento administrativo o la resolución que lo concluya son causas de anulación del procedimiento, según el Código Fiscal de la Federación⁴²

Además la inobservancia de alguna de las exigencias procesales en que ambas formalidades se ostentan, está considerada por los artículos 159 y 160 de la Ley de Amparo como privación de defensa en perjuicio del quejoso (gobernado. Tal consideración establecida respecto a los juicios civiles y

⁴² DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag.683

penales, puede hacerse extensiva por analogía a los juicios o procedimientos administrativos mediante los cuales se ejerce la función jurisdiccional.

d) por último, la cuarta garantía específica de seguridad jurídica que configura la de audiencia estriba en que el fallo o resolución culminatoria del juicio o procedimiento, en que se desarrolle la función jurisdiccional, deba pronunciarse *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 14 constitucional, o sea, la de la no retroactividad legal y, por tanto, opera respecto a las normas substantivas que deban aplicarse para decir el derecho en el conflicto jurídico, pues por lo que concierne a las adjetivas, éstas, en la mayoría de los casos, pueden dotarse de eficacia retrospectiva sin incidir en el vicio de retroactividad.⁴³

3.4 GARANTÍA DE LA EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY EN MATERIA PENAL.

Esta garantía de seguridad está concebida en los siguientes términos:

“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no ésta decretada por una ley *exactamente aplicable* al delito que se trate.”

⁴³ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. op. cit. pag.551 y 552.

Dicha garantía tiene como campo de vigencia la materia procesal penal e implica el tradicional principio de legalidad que se enuncia *nulla poena, nullum delictum sine lege*. Este postulado establece la bifurcación de la legalidad sobre dos elementos: los delitos y las penas. A virtud de él, por consiguiente, un hecho cualquiera, que no esté reputado por la ley en su sentido material como delito, no será delictuoso, o sea, susceptible de engendrar una penalidad para el que lo comete.

En el párrafo tercero del artículo 14 constitucional, dicho principio de legalidad, en la estimación delictiva de un hecho humano, no se contiene expresa y directamente. Sin embargo, por inferencia jurídica, a través de la interpretación del concepto legal de delito, podemos considerarlo involucrado en la mencionada disposición constitucional. En efecto, de acuerdo con el artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal, delito es todo acto u omisión que sancionan las leyes penales. Por ende, para que un hecho lato sensu (acto positivo u omisión) constituya un delito, es menester que exista una disposición legal que establezca una pena para su autor, por lo que cuando no exista aquélla, el acto o la omisión no tiene carácter delictivo.

El artículo 14 constitucional en su tercer párrafo, remite, a través del término delito, al concepto legal de hecho delictivo contenido en el artículo 7 del Código Penal, así como a los ordenamientos penales materiales de índole local, según el caso. En consecuencia, para que un hecho determinado sea considerado como delito y como motivo de aplicación de una pena a la luz de dicho precepto de la

Constitución, es necesario que exista una ley que repunte a aquél como tal, o sea, que haya una disposición legal para que le atribuya una penalidad correspondiente.

Se violará, entonces, el mencionado artículo de la Ley Suprema en su tercer párrafo, cuando se pretenda aplicar una sanción penal a un hecho que no esté legalmente considerado como delito en los términos del artículo 7 del ordenamiento penal sustantivo o de los códigos penales de los Estado (principio de *nullum crimen, nulla pena sine lege.*)

Pero además, el principio de legalidad en materia penal no sólo ostenta el aspecto indicado en cuanto a la concepción delictiva de un hecho, sino que se refiere también a las penas. De conformidad con tal postulado, está prohibida la aplicación de una sanción penal si no existe alguna disposición legal que expresamente la imponga por la comisión de un hecho determinado.

En otras palabras, *para todo delito la ley debe expresamente señalar la penalidad correspondiente*, por ende, se infringirá este precepto, cuando se aplique a una persona una pena que no se atribuya por la ley directa y expresamente a un delito determinado. Puede suceder, verbigracia, que un hecho esté catalogado o tipificado por una disposición legal no consigna la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal, ya que, mediante dicha aplicación se infringirá el mencionado precepto de la Constitución.

Éste es el sentido en que debe tomarse el adverbio “exactamente” empleado en la disposición constitucional que comentamos, es decir, como indicativo de la expresa correspondencia fijada por una disposición legal entre un hecho delictivo y una determinada penalidad.

Para asegurar la garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal, el párrafo tercero del artículo 14 constitucional prohíbe la imposición de penalidad por *analogía* y por *mayoría de razón*.

Nos remitimos a lo expuesto en el capítulo segundo, por lo que se refiere a la interpretación de analogía, así mismo agregamos que para la imposición por analogía de una pena implica la aplicación, también por analogía, de una ley que contenga una determinada sanción penal, a un hecho que no está expresamente castigado por ésta y que ofrece semejanza substancial, pero discrepancia en cuanto a los accidentes naturales, con el delito legalmente penado. Dicha imposición y aplicación analógica constituye una oposición flagrante al principio de *nulla poena sine lege* involucrado en el párrafo tercero del artículo 14 constitucional.

En efecto, según tal postulado, no se debe aplicar ninguna pena que no esté *expresamente* decretada por una ley para un determinado delito. Pues bien, la aplicación por analogía de una sanción penal supone la ausencia de una disposición legal exactamente aplicable al hecho de que se trate, por lo que habría

que recurrir a una norma que, imponiendo cierta penalidad a un delito que presente semejanza bajo cualquier aspecto esencial con el mencionado hecho, pudiera hacerse extensiva a éste. Entonces, la pena que pretendiese imponer al hecho no penado en la ley, no tendría una existencia legal previa, por lo que se violaría el aludido principio.

Ahora bien, en relación con la imposición de la pena por mayoría de razón establecida en el tercer párrafo del artículo 14 constitucional, se sostiene que ésta se finca en *elementos trascendentales o externos* a la misma, los cuales concurren en la integración de su causa final, de tal manera que la existencia de ellos con mayores proporciones en un caso concreto origina la referencia normativa a éste. Así por ejemplo, si un determinado hecho abstracto considerado legalmente como delito está penado con una cierta sanción, obedeciendo la tipificación y la penalidad respectivas a factores sociales, económicos, de peligrosidad, etc., y si el hecho concreto, substancialmente diverso, traduce con mayor gravedad, intensidad o trascendencia tales factores, a este último podría referirse, por una parte, la estimación delictiva prevista en la norma y, por la otra, la penalidad corresponde, lo cual equivaldría a una aplicación normativa por mayoría de razón.

La diferencia entre la mayoría de razón y la aplicación analógica radica en que éste se basa en elementos inmanentes o internos de la norma, en otras palabras, mientras la aplicación por analogía exige la coincidencia de las hipótesis legales general con el caso individual desde el punto de vista de su esencia o

substancia, pues de no ser así habría aplicación indebida, tratándose de la aplicación por mayoría de razón *tal coincidencia no debe existir*, siendo el hecho abstracto y el concreto totalmente diferentes en sí mismos considerados, tanto por lo que se ve al elemento substancial como a las notas o calidades principales. Por ende, basta que haya una concordancia esencial entre el antecedente normativo y el caso individual, con naturales discrepancias accidentales, para que no se trate de aplicación por mayoría de razón, sino por analogía.

En conclusión, al prohibir el artículo 14 constitucional en su tercer párrafo la imposición de penas por mayoría de razón, impide que la ley que contenga la sanción penal se haga extensiva a hechos que, aunque de mayor gravedad, peligrosidad o antisocialidad, etc. que el delito previsto, no estén comprendidos en ella y sean esencialmente diferentes de su antecedente abstracto, asegurándose mediante tal prohibición la efectividad del principio *nulla poena sine lege*.

3.5 GARANTÍAS DE LEGALIDAD EN MATERIA JURISDICCIONAL CIVIL.

Dicho párrafo establece:

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales de derecho.

El acto de autoridad condicionado por la expresada garantía de legalidad es la *sentencia definitiva*, o sea, la resolución jurisdiccional que dirima el conflicto jurídico substancial o fundamental en un juicio. Sin embargo, por extensión jurisprudencial, revela en multitud de casos concretos cuyas ejecutorias sería prolijo mencionar, la Suprema Corte ha reputado como actos procesales condicionados por la citada garantía no sólo a los fallos de fondos, sino a las *decisiones interlocutorias y demás autos o proveídos en un juicio*.

Por otra parte, parece ser que, conforme a los términos literales en que está concebida la garantía de legalidad involucrada en el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional, el acto de autoridad condicionado por ella, es decir, la sentencia definitiva (o cualquier otra resolución que no sea tal), debe versar sobre *un juicio civil lato sensu*, esto es, sobre juicios civiles *stricto sensu*, y sobre juicios mercantiles. Sin embargo tanto la ley de Amparo en su artículo 158 como la jurisprudencia de la Suprema Corte en innumerables ejecutorias, han hecho extensiva dicha garantía.

En conclusión, podemos afirmar que dicha garantía de seguridad jurídica *rige a toda materia jurisdiccional*, con excepción de la penal, traducida aquélla en los diversos procedimientos contenciosos que se ventilan ante las autoridades judiciales propiamente dichas o ante órganos formalmente administrativos, como son las juntas de Conciliación y Arbitraje, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo u otro organismo de la propia naturaleza que legalmente ejercite normal o excepcionalmente la función jurisdiccional, tal como acontece tratándose

de la Dirección General de Aduanas, que, conforme a la ley respectiva, conoce en segunda instancia de los juicios administrativos que se ventilan ante los jefes de aduana, por infracción a dicho ordenamiento.

Esta garantía de legalidad establece como exigencia que debe cumplir la autoridad que la pronuncie, la consistente en que tal decisión se ciña a la letra de la ley, es decir, a la ley escrita aplicable al caso de que se trate o se base en la interpretación jurídica de la misma.

Esta prescripción constitucional excluye a la costumbre o al uso en cualquier materia como fuente de las resoluciones jurisdiccionales. Conforme a ella, *sólo en la ley escrita deben apoyarse*, y a falta de ésta, en los principios generales del derecho.

Si el texto de la ley es equívoco o conduce a conclusiones contradictorias o confusas, su letra no debe ser la fuente de las decisiones jurisdiccionales, sino que éstas deben fundarse en su *interpretación jurídica*, según lo ordena el párrafo cuarto del artículo 14 constitucional. La interpretación de una norma jurídica equivale a la determinación de su sentido y de su extensión o alcance reguladores, objetivo éste que se obtiene utilizando métodos que deben coordinarse dentro de un sistema hermenéutico. Estos métodos son el lógico, el sistemático, el autentico, visto en los capítulos anteriores.⁴⁴

⁴⁴ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. op. cit. pag.568 a la 575.

CAPITULO CUARTO

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

4.1 INTRODUCCIÓN

Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.

El Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre estos medios encontramos las sanciones.

4.2 ESPECIALIZACIONES DEL DERECHO PENAL COMÚN U ORDINARIO.

En todo sistema jurídico existe una rama que es el Derecho Penal calificado como común u ordinario, porque representa el conjunto total de normas jurídicas que establecen los ilícitos y las sanciones represivas, intimidatorias o aflictivas que les corresponden. Generalmente se encuentra contenido en un Código Penal.

El Derecho Penal común u ordinario está constituido por el conjunto sistemático de normas jurídicas que establecen distintos tipos de infracciones y sus correspondientes sanciones. Pero con la evolución del Derecho Penal y la complicación de la vida económica y social, los estudiosos de esta disciplina han venido progresivamente proclamando la división del Derecho Penal Común en varios sectores, acompañando esa proclama a veces de hecho se independiza del tronco común.

Así, se ha proclamado la existencia de un Derecho Penal Administrativo, el cual se ha definido como el derecho represivo de la Administración Pública y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las normas jurídicas administrativas.

A su vez, dentro del Derecho Penal Administrativo se identifica un conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos cometidos en contra del patrimonio del Estado y establecen las sanciones con que se castigan. Obviamente se comprenden las transgresiones a todas las normas que integran el Derecho Financiero, en sus tres aspectos, de ingresos, egresos, y patrimonio estable. Se le conoce como Derecho Penal Financiero. De este sector jurídico se han logrado escasos estudios sistemáticos y comprensivos.

Por último, dentro del Derecho Financiero se localiza un sector todavía más reducido, que es el Derecho Fiscal, en cuanto que constituye el conjunto de normas jurídicas relativas a los ingresos del Estado, que pueden ser tributarios y

no tributarios. La violación de las normas jurídicas que constituyen el Derecho Fiscal y las sanciones que acarrearán esas transgresiones, constituyen el Derecho Penal Fiscal, y en una transgresión más reducida el Derecho Penal Tributario.

Lomelí Cerezo definió el Derecho Penal Tributario como "el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco."

Podemos dividir el Derecho Penal Tributario en dos grandes partes:

El Derecho Penal Tributario Administrativo, constituido por el conjunto de normas jurídicas penales que tipifican y sancionan hechos que tienen el carácter de contravenciones o simples infracciones y cuya aplicación ha sido encomendada por el Legislador, de su actividad juzgadora y ejecutora, a la Autoridad Administrativa.

El Derecho Penal Tributario Judicial, constituido por el conjunto de normas jurídicas penales que tipifican y sancionan hechos que tienen el carácter de delitos y cuya aplicación ha sido encomendada, en su actividad juzgadora, a la Autoridad Judicial.⁴⁵

⁴⁵ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 869 a la 871

4.3 DERECHO PENAL FISCAL Y DERECHO PENAL COMUN

El incumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo, y en efecto la trae, como consecuencia la aplicación de una sanción, lo cual da origen al llamado Derecho Penal Fiscal.

Al hablar de Derecho Penal Fiscal, se ha discutido si éste es autónomo del Derecho penal común o si sólo es parte de él, sobre este problema, definitivamente no consideramos que el Derecho Penal Fiscal sea autónomo; sino que estimamos que el Derecho Penal es uno solo, cuya finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico.⁴⁶ Así mismo Emilio Margáin Manautou sostiene que el Derecho Penal es uno por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: pensar todo acto o hecho contrario a la ley.⁴⁷ Desde luego, cuando el Derecho Penal se aplica en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, éstas imprimen a esa aplicación las características que más convienen a la finalidad que persiguen, pero ello de ninguna manera es suficiente para hablar de autonomía, es decir, para hablar de diversos derechos penales autónomos, pues en general el Derecho Penal común tutela los bienes

⁴⁶ RODRIGUEZ LOBATO RAUL DERECHO FISCAL 2da ed. Ed. Harla. México D.F: 1986 Pag. 183

⁴⁷ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag.305

fundamentales del individuo, de la colectividad y del Estado y en esos tres aspectos encuadra toda la regulación penal.⁴⁸

Sin embargo, debemos reconocer que existen algunas particularidades en el Derecho Penal Fiscal que lo separan del Derecho Penal Común, y que por tanto se producen algunas excepciones a las reglas generales del Derecho Penal Común.

Las diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario sólo lo apartan del Derecho Penal Común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. las principales diferencias que se observan son:

1. El Derecho Penal Tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el Derecho Penal Común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al Derecho Privado.
2. El Derecho Penal Tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el Derecho Penal Común sólo sanciona hechos delictuosos.
3. El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a las personas físicas, como a las personas morales; en cambio, el Derecho Penal Común sólo a las personas físicas.

⁴⁸RODRIGUEZ LOBATO RAUL. op. cit. pag. 183

4. El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio para el Derecho Penal Común el incapaz no es responsable.
5. El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, el Derecho Penal Común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.
6. En el Derecho Penal tributario, en tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio para el Derecho Penal Común, el dolo no se presume.
7. El Derecho Penal Tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio, el Derecho Penal Común tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño.⁴⁹

Siendo verdadero Derecho Penal, el Derecho Penal Tributario está regido por los mismos principios del Derecho Penal Ordinario, si bien en algunos casos producen ciertas particularizaciones.

Además, Rafael I. Martínez, señala que los delitos administrativos se integran al cuerpo del derecho penal, no obstante estar previstos en una ley ajena al código de la materia, toda vez que la determinación de su sanción, en este caso

⁴⁹ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag.306

la pena, le corresponde únicamente a la autoridad judicial. Se trata de los llamados, en México, *delitos especiales*.

En virtud de que el propósito de este párrafo es referirse a tales delitos, de la extensa diversidad que encontramos en nuestra legislación (Ley Forestal, Ley Federal de Armas y Fuegos y Explosivos, Ley General de Salud), consideramos que el ejemplo más representativo se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, al describir los delitos propios de esa materia y prescribir sus sanciones respectivas, ya que dispone en qué casos el ejercicio de la acción penal procederá por querrela de parte, a cargo de la secretaría de hacienda y crédito público, y en qué otros basta una denuncia presentada por cualquier persona ante el ministerio público federal.

La regulación de los delitos fiscales se encuentra a la vanguardia técnica de las leyes administrativas. Califican como tales a ciertas formas específicas de conducta que contravienen a las disposiciones que los prescriben. Esto, en atención a que el Código Fiscal de la Federación establece de forma clara y adecuada los tipos penales conforme a los que se determinará si una conducta constituye o no un delito, los requisitos para el ejercicio de la acción penal, los agravantes por considerar en la conducta ilícita, en qué casos el delito se tendrá como calificado y en qué tiempo prescribe la acción penal, entre otras cuestiones.⁵⁰

⁵⁰ MARTINEZ MORALES RAFAEL I. DERECHO ADMINISTRATIVO 3ER. Y 4TO. CURSOS 3ra ed. Ed. Oxford, México D.F. 2001 p. 141, 142

4.4 INFRACCIONES, FALTAS O CONTRAVENCIONES.

4.4.1 CONCEPTO.

Con el vocablo infracción, indica el diccionario, se denomina a toda transgresión o quebrantamiento de una ley, pacto o tratado; o de una norma jurídica, moral, lógica o doctrinal.

De acuerdo con ello, cuando la transgresión se realiza en detrimento de una norma jurídica de carácter administrativo, diremos que la infracción es administrativa y le corresponde a un órgano del llamado poder ejecutivo imponer la sanción que conforme a la ley proceda.⁵¹

Sergio Francisco de la Garza nos indica que el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria, es decir, el hecho y omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario.

Las jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en Curia, (Portugal), en 1967, aprobaron entre otras, la siguiente conclusión:

⁵¹ IBIDEM pag. 139

1ª Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.⁵²

La infracción fiscal es definida por López Velarde como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe⁵³

A su vez, Gregorio Sánchez León sostiene que la infracción fiscal es la acción u omisión, intencional o culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, un fedatario o un tercero y que está sancionada administrativamente, por regla general mediante una pena pecuniaria.⁵⁴

El artículo 71 del Código Fiscal de la Federación establece que cometen infracciones fiscales, todas aquellas personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

⁵² DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag.891

⁵³ LOPEZ VELARDE. citado por, MARGÁIN MANAUTOU EMILIO op. cit. pag. 308

⁵⁴ SACHEZ LEON GREGORIO. op. cit. pag.585

4.4.2 DISTINCIÓN ENTRE INFRACCIÓN, FALTAS O CONTRAVENCIÓN Y DELITO.

La contravención, falta o simple infracción, no se distingue sustancialmente del delito. Es más, en el Derecho Mexicano el mismo hecho puede tener la categoría simultánea de delito y de infracción.

Sin embargo, existen diversas escuelas que por un lado sostienen que existe un solo tipo de ilícito con idéntica naturaleza y con diferencias de accidente. En otras palabras, el delito y la contravención son sustancialmente idénticos.

Este grupo de doctrinas que sostienen la identidad de naturaleza y diferencias accidentales entre delito y contravención, en la cual me adhiero y las que inspiran al sistema jurídico mexicano, sostiene que no existe una diferencia sustancial entre delito y contravención, y que las diferencias que existen son de accidente. Por tanto se sostienen la unidad intrínseca del ilícito fiscal-administrativo y del penal.

Lomelí Cerezo afirma, concidiendo con Aftalión y con Jiménez de Asúa, que no es posible sostener que haya diferencia cualitativa o esencial entre delito y contravención, sino sólo cuantitativa o de grado y que existen en Códigos Penales delitos contra la Administración Pública y de que una contravención que afecte solamente los intereses administrativos puede transformarse en delito, únicamente

por voluntad del legislador. Esto demuestra que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone, pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito.

Royo, comentado la legislación española, escribe que la solución relativa al encuadramiento de la infracción tributaria no puede ser pronunciada si no es en base al derecho positivo... las soluciones que las diferentes legislaciones han adoptado en orden a la represión de los injustos fiscales han sido de diversa índole: en unos casos, las infracciones tributarias han sido tipificadas y reprimidas como auténticos delitos; en otros casos, en cambio, han sido consideradas simples ilícitos administrativos.

Por otra parte existen escuelas doctrinarias que sostienen, que existe naturalezas diferentes entre delitos y contravención.

Lomelí Cerezo agrupa en tres las principales escuelas que afirman la distinción ontológica entre delito y contravención:

1. Las teorías que se basan en el elemento ético, afirmando que los delitos ofenden los principios morales universales; las contravenciones no tienen significación moral; son meras desobediencias a las leyes que sólo tienen por fin la utilidad colectiva. (Carmignani y Carrara, escuela toscana)
2. Las tesis que se fundan en que los delitos constituyen agresión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley penal protege, y por tanto, producen un daño, lesión o peligro actual para dichos bienes. Las

contravenciones, en cambio, no lesionan a los mismos bienes, sino sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño o peligro actual y constituyen, por tanto, sólo un riesgo para los bienes jurídicamente protegidos. (Carnevale, Petrocelli)

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

Estas doctrinas señalan las siguientes diferencias entre la contravención o ilícito administrativo tributario y el delito tributario.

1. El fin del Derecho penal común es prevenir hechos contrarios a la convivencia social, mientras que el fin del Derecho Penal Administrativo es asegurar el orden administrativo y el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa

No tiene sentido esa distinción, porque el orden administrativo tiene como finalidad última, como todo el Derecho, garantizar la pacífica convivencia social.

2. El delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o ala ley eterna de la moral; la contravención es una conducta prohibida u ordenada por razones de convivencia o utilidad pública.

No es cierto que todo delito vaya en contra del derecho natural o de la ley moral y por el contrario muchos delitos corresponden a violaciones de normas establecidas por razones de convivencia o utilidad pública.

3. Con el delito se violan las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos, mientras que la contravención ataca las reglas atinentes a la prosperidad de la administración.

Se contesta que el delito ataca la inseguridad no sólo del ofendido sino de toda la comunidad, y que la contravención al atacar la administración perjudica indirectamente a toda la comunidad. Etc.⁵⁵

4.4.3 CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES

Emilio Margáin Manautou, en su doctrina Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano establece la siguiente clasificación:

- *Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales.* La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar perjuicio económico al Erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

⁵⁵ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag.891 a la 893

Precisamente por ser una infracción no intencional, algunos autores consideran a la contravención como falta menor, no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecuniarias.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública. Vgr. Alterar la contabilidad, exhibir un documento falso; falsear los balances o inventarios; proporcionar informes falsos; no declarar los ingresos reales, etc.

- *Infracciones instantáneas e infracciones continuas.* Las primeras son las que se consumen y agotan en el momento en que se cometen; Vgr. No presentar declaración dentro del término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley señala, etc. las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorio, que son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos; vgr. Llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad, no estar inscrito como contribuyente habitual, etc.
- *Infracciones leves e infracciones graves.* Las infracciones leves son los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales. Infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

- *Infracciones administrativas e infracciones penales.* Las infracciones administrativas son las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales son las que califica la autoridad judicial.⁵⁶

El Código Fiscal de la Federación clasifica o agrupa a las infracciones en la forma siguiente:

- a) Infracciones que tienen como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas (art. 76), en este mismo precepto señala la multa aplicable al caso.
- b) Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (art. 79), se impondrán las multas establecidas en el art. 80
- c) Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos (art. 81), se impondrán las multas señaladas en el artículo 82 del Código en cita.
- d) Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad (art. 83), se impondrán las multas establecidas en el artículo 84 del Código Fiscal
- e) Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (art. 85), se impondrán las multas consignadas en el artículo 86 del Código Tributario
- f) Infracciones cometidas por funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (art. 87), se impondrán las multas establecidas en el artículo 88 del Código fiscal de la Federación.

⁵⁶ MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. op. cit. pag.307

- g) Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros (art. 89), se impondrá la multa señalada por el artículo 90 del Código Citado.
- h) Infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito (art. 84-A), se impondrán las multas establecidas por el artículo 84-B del Código Fiscal.
- i) Infracciones para los usuarios de servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito (art. 84-C), se impondrá la multas señalada por el artículo 84-D.
- j) Infracciones en que pueden incurrir las casas de bolsa (art. 84-G), se impondrá la multa establecida en el artículo 84-H del Código Fiscal de la Federación.
- k) Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas. (art. 86-A), se impondrán las multas establecidas en el artículo 86-B de la ley tributaria.
- l) Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal (art. 86-C), se impondrán las multas señaladas por el artículo 86-D
- m) Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (art. 86-E), se impondrán las multas consignadas por el artículo 86-F del Código Fiscal.
- n) Multas por infracción diversa (art. 91), este precepto señala la infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversas a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$176.00 a \$1,766.00.

4.4.4 OFICIOSIDAD EN LA PERSECUCIÓN DE LAS INFRACCIONES.

El Código Fiscal de la Federación considera que las infracciones son perseguidas de oficio. El artículo 72 del Código en cita establece la obligación para los funcionarios y empleados públicos de denunciar las infracciones en los siguientes términos:

“Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones. ...”

4.4.5 CIRCUNSTANCIAS EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD EN LAS INFRACCIONES

El Código Fiscal, en su artículo 73, instituye, como circunstancias que impiden se impongan multas, la fuerza mayor y el caso fortuito.

Por caso fortuito se entiende todo acontecimiento de la naturaleza que impide el cumplimiento de la obligación (accidentes naturales, enfermedades,

granizo, inundaciones, los temblores de tierra etc.), y fuerza mayor al hecho del hombre (la guerra, la invasión, el bombardeo, robos, etc.)⁵⁷

Por otra parte, el Código fiscal, en el mismo precepto antes citado, agrega una circunstancia muy propia de la materia fiscal, que paraliza la imposición de la multa, como lo es el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados en la ley.

El artículo 73 del Código Fiscal, agrega que se considera que el cumplimiento no es espontáneo en los casos de que:

I.- La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales

II.- la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales, y

III.- la omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los quince días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

⁵⁷ BORJA SORIANO MANUEL. TEORÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES. Op. cit. pag. 474

Finalmente, el contribuyente no es responsable, en tratándose de las infracciones originadas por omisión del pago de una contribución, cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, las multas serán a cargo exclusivamente de éstos, pero no del contribuyente. Pero si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.⁵⁸

4.5 CONCEPTO JURÍDICO DE SANCIÓN Y PENA.

Todo orden jurídico tiende a que se observen en la realidad los mandatos que contienen. Cuando ello no sucede, precisamente por tratarse de normas jurídicas, se produce una reacción que puede consistir fundamentalmente, en el cumplimiento forzoso mediante la intervención de la autoridad, o en la aplicación de una sanción.

Toda violación a las normas del orden jurídico constituye una infracción un ilícito. Generalmente se clasifican los ilícitos en civiles y penales. Se distinguen por la distinta responsabilidad que generan.

Los ilícitos civiles producen el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño. Tienen finalidad fundamentalmente compensatoria o reparatoria del daño causado, vía cumplimiento o vía de pago de daños. En cambio, los ilícitos penales producen la aplicación de una pena, que es una

⁵⁸ SACHEZ LEON GREGORIO. op. cit. pag.593. 594

sanción de tipo represivo, intimidatorio. (por ejemplo, la cárcel, la multa, el decomiso, etc.)

No hay que confundir sanción con pena. Aquélla es un genero, que comprende a la pena. La sanción *stricto sensu*, es la que tiene finalidad reparatoria. La pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo, y punitivo.

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

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

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

Pero además, generalmente, se impone al infractor otras sanciones que hacen que el obligado sufra un castigo. El legislador configura una sanción que no va dirigida al mero cumplimiento de la deuda pecuniaria, sino a castigar al infractor o bien intimidando al eventual infractor para hacerlo desistir de cualquier intento de infracción. Esa sanción puede tener contenidos diversos: privación de la libertad, entrega de una cantidad de dinero (multa), decomiso de ciertos bienes, etc., pero su finalidad es reprimir, castigar al infractor. Esas sanciones tienen el carácter de penas.

Se ha señalado que debe atenderse a la estructura formal de los tipos de ilícito civil y el ilícito penal. Su principal diferencia radica en la tipicidad, y de hecho no lo están en la mayor parte de los casos, en los ilícitos penales la tipicidad es una necesidad fundamental.

Por último, debemos decir, que en materia tributaria es posible que en un caso de infracción el legislador aplique al mismo tiempo que una sanción civil adicionalmente una sanción penal.⁵⁹

La sanción ha sido definida por Eduardo García Máynes como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. Abundando en este concepto el autor citado nos dice que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por lo tanto, el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.⁶⁰

4.5.1 FINALIDAD DE LA SANCIÓN EN EL DERECHO.

En el Derecho Privado la finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte.

Esa sanción puede derivar de una convención entre las partes o de la ley. En el primer caso, las partes determinan la sanción aplicable al que dé origen al incumplimiento de lo pactado; en el segundo, es la ley la que señala la sanción,

⁵⁹ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag. 894 a la 896

⁶⁰ RODRIGUEZ LOBATO RAUL. op. cit. pag. 185

cuando las partes guardan silencio al respecto, o la norma es violada en perjuicio de una persona ajena al acto del que la comete.

En el Derecho del Trabajo, la finalidad de la sanción es indemnizar al perjudicado por el incumplimiento del contrato de trabajo.

En el Derecho Penal, la finalidad de la pena es infringir un sufrimiento al culpable de una hecho delictuoso. En cambio, en el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficacia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Para Méndez Aparicio, la pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio y, finalmente, una fuente de recursos independientes.⁶¹

Así mismo las penas tienen dos fines principales: uno retributivo, esto es, compensatorio de la alteración provocada por la infracción en el orden jurídico y otro preventivo o intimidatorio que pretende disuadir de la comisión de las futuras infracciones.

⁶¹MARGÁIN MANAUTOU EMILIO, op. cit. pag.306, 307

4.5.2 CLASIFICACIÓN DE LAS SANCIONES.

Civiles y penales.

Las sanciones que tienen por objeto reparar el daño creado por la infracción, restituir las cosas al estado que tenían antes de la violación son las sanciones civiles. (nulidad de actos violatorios, cumplimiento forzoso e indemnización de daños y perjuicios.)

Hay otras sanciones que implican para el infractor una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad personal o una parte de su patrimonio, y que por tanto tienen un carácter represivo y persiguen propósitos intimidatorios y aflictivos. Son las sanciones penales.

Penales y Administrativas.

Otra clasificación que se acostumbra divide las sanciones en penales y administrativas, según sea la autoridad judicial la que las imponga o que sea la autoridad administrativa. Entre las diversas sanciones la única propiamente penal, en ese sentido, es la privación de la libertad, que la impone la autoridad judicial. La multa puede ser impuesta por una u otra autoridad, sin embargo el Código Fiscal en su artículo 94 establece que en los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las

sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Principales, accesorias y subsidiarias.

Las sanciones principales son aquellas que se imponen como castigo por la violación de la norma infringida. Por ejemplo: la multa o privación de la libertad.

Las sanciones accesorias son aquellas sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado. Por ejemplo: el decomiso en el delito de contrabando.

Por último, las sanciones subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida, por ejemplo: la privación de la libertad (arresto) resultado de la conversión de una multa que no se paga por insolvencia del infractor.

Sanciones represivas, reparatoras y mixtas.

Represivas: son aquellas que infringen una pérdida de sus bienes jurídicos al infractor (bienes o libertad personal) y cuando se trata de bienes la privación es en una cuantía mayor al valor de los daños causados por la infracción. Por ejemplo: una multa, la prisión, el decomiso.

Reparatoras: son aquellas que se limitan a indemnizar el sujeto pasivo de la infracción. Por ejemplo: los recargos.

Mixtas: las que además de ser represivas tienden a resarcir al Fisco por las evasiones no descubiertas y las no pagadas por insolvencia. Algunas multas muy elevadas podrían ser ejemplos.

Según la naturaleza de los bienes de que privan.

Las penas pueden clasificarse en:

- a) Las penas privativas de la libertad, constituyen la excepción y aunque escritas en los Códigos, las autoridades administradoras hacen poco uso de ellas.
- b) Las económicas. Consisten en la pérdida de parte del patrimonio, sea dinero u otros bienes. Son el núcleo más importante. Se dividen en principales y accesorias. Las primeras son las multas. Las segundas el decomiso, el cierre de establecimientos y los recargos.
- c) Las que consisten en privación de derechos, separación de cargos públicos o de autorizaciones administrativas, como los nombramientos de agentes aduanales, notarios públicos, permisos de elaboración de alcoholes, etc.

En resumen, una clasificación lógica de las sanciones tributarias nos conduce a distinguir tres grupos: 1º, Aquellas que consisten en compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido: procedimiento de ejecución, multas de apremio, auxilio de la fuerza pública. 2º, Imponen al deudor, en beneficio del Fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado: intereses moratorios o recargos; y por último 3º, Imponer al infractor un castigo con finalidad esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y

preventiva: privación de la libertad, multa, decomiso, pérdida de licencias o registros, etc.⁶²

4.5.3 CONCURSO DE SANCIONES.

El artículo 70 del Código Fiscal de la federación dispone que la aplicación de las multas, por infracciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal y el artículo 94 establece que en los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Además, dispone el artículo 75, fracción V del Código Fiscal de la Federación que cuando por un acto o omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a la que corresponda varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Una vez vista las disposiciones fiscales citadas con anterioridad, se concluye que tanto la autoridad fiscal como la autoridad judicial pueden iniciar sus respectivos procedimientos con el objeto de sancionar al infractor, sin olvidarnos

⁶² DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag.940. 941

que para que se inicie el procedimiento penal es necesario que se formule la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cumpliendo con lo establecido por el artículo 92 del Código Fiscal.

4.5.4. PLURALIDAD DE INFRACTORES.

Cuando existe pluralidad de infractores, es decir cuando haya varios responsables de una contravención, el artículo 71 en su segundo párrafo del Código fiscal de la Federación nos establece que cada uno deberá de pagar el total de la multa.

En lo que respecta a los delitos fiscales se aplican las disposiciones del código Penal para la coparticipación, la instigación, la complicidad y el encubrimiento, así mismo el Código fiscal en su artículo 95, nos establece quienes son responsables de los delitos fiscales, así como el artículo 96 nos señala la responsabilidad de encubrimiento de los delitos fiscales.

CAPITULO QUINTO.

LA DETERMINACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y LA IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES

5.1 INTRODUCCIÓN.

Para ubicarnos en el tema de la determinación administrativa de las infracciones y la imposición de las sanciones, es necesario que sea determinado en su existencia, cuantificado en su medida y aplicada a la base el parámetro que determina el crédito fiscal o tributario, así también en el Derecho Penal Tributario Administrativo, es decir, el que se refiere a las infracciones y sanciones, es necesario que se observe un procedimiento análogo.

Así mismo, las leyes prevén las hipótesis o supuestos de los ilícitos fiscales. Así tenemos como ejemplo, no presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, no inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes etc. Podíamos hablar en forma general para las contravenciones y para los delitos, de hechos fiscales punibles.

Cuando alguna persona física, comete un hecho ilícito que se ubica exactamente en la hipótesis normativa, o bien que se conforma exactamente en la hipótesis legal, es necesario que la autoridad determine su existencia. Asimismo es necesario que determine su cuantía, importancia, algunos otros elementos de valoración que constituirán la base que le servirá, para fijar una determinada

cantidad de dinero, si se trata de pena pecuniaria, o en alguna otra forma de medida, tiempo, etc., si se trata de una pena distinta a la pecuniaria.

5.2. IDENTIFICACIÓN Y CONSTATACIÓN DEL PRESUPUESTO.

El procedimiento administrativo sancionador se divide en dos grandes fases:

La primera de esas fases consiste en que la autoridad administrativa debe identificar el presupuesto o hipótesis punible, esto es, la norma o normas legales que prevén una conducta que tiene carácter de contravención o de falta. Hecho lo anterior, la autoridad debe proceder a identificar el hecho real, la conducta humana que en el nivel fenoménico se ha producido en un momento y lugar determinados, cuyo autor es una persona, y que consiste en determinados hechos concretos de acción o de omisión, los cuales deben encuadrar exactamente en la hipótesis legal previamente identificada.

La segunda fase, es la de ejercitar el poder sancionador, imponiendo la pena que establece la ley para el hecho concreto en cuestión, mediante la producción de una resolución administrativa que debe ser comunicada al infractor para que la combata o para que la cumpla, según le resulte adecuado.⁶³

Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato, señala que "la infracción es toda transgresión o incumplimiento de una ley que, como hemos dicho, debe ser

⁶³ IBIDEM. Pag. 966

sancionado. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal, y tenga prevista una sanción para el caso de su realización. Entonces, precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”.⁶⁴

5.2.1. IDENTIFICACIÓN DE LA HIPÓTESIS LEGAL. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

Conforme a las ideas expuestas con antelación la autoridad administrativa, primero debe de indagar o investigar en el ordenamiento jurídico las disposiciones que establezcan los supuestos o ilícitos punibles.

Esto es de suma importancia porque al producir el acto administrativo de sanción deberá expresar y hacer saber al infractor de cuales son esas normas legales. A esa manifestación de apoyo legal se le llama fundamentación, que es exigida por el artículo 16 Constitucional, que requiere que todo acto de molestia de la autoridad sea fundado y motivado.

El Artículo 16 constitucional establece:

⁶⁴ RODRIGUEZ LOBATO RAUL. op. cit. pag. 184

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles, o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

Por fundamentación señala Rogelio Martínez Vera que "se refiere a que en el documento escrito que la misma formule, deberán insertarse en forma expresa y detallada, los preceptos jurídicos en los cuales la autoridad apoya el acto, la resolución o el procedimiento respectivo. El gobernado debe en todos los casos conocer cuáles son los fundamentos legales que la autoridad esgrime como válidos, para pretender afectar su esfera de acción. De no hacerse esto en el documento escrito, el particular quedará en claro estado de indefensión, en virtud de que desconocerá cómo y bajo qué condiciones legales se da el respectivo acto de autoridad, el cual a todas luces será inconstitucional por carecer de la debida fundamentación legal.

Finalmente, la motivación como requerimiento constitucional indispensable en todo acto de autoridad, consiste en la exposición clara e indudable que la autoridad debe hacer en el citado documento escrito, de las razones, causas o circunstancias de hecho que la han conducido a expresar ese acto de autoridad con el cual se pretende afectar los intereses jurídicamente protegidos del gobernado. Un acto de autoridad que carezca de motivación o que teniéndola, ésta no sea lo suficientemente explícita y clara que conduzca al particular al convencimiento pleno de las circunstancias bajo las cuales se ha producido el

multicitado acto de autoridad, el mismo estará viciado por carencia total o parcial de esta exigencia constitucional”.⁶⁵

Comenta, Ignacio Burgoa sobre el mismo punto, “que la fundamentación legal de la causa del procedimiento autoritario, consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice.

La fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 constitucional, no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permita, principio que ha sido acogido por la jurisprudencia de la Suprema Corte. Es, más conforme también lo ha establecido nuestro máximo tribunal, las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisión legal para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa.

La exigencia de *fundar legalmente* todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

⁶⁵ MARTÍNEZ VERA ROGELIO. LEGISLACIÓN DE COMERCIO EXTERIOR. 2da ed. Ed. Macgraw-hill. México D.F. 2002. Pag. 150

1. *En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;*
2. *En que el propio acto se prevea en dicha norma;*
3. *En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;*
4. *En que el citado acto se contenga o derive de una mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.*

La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos respecto de los que se pretende cometer el acto autoritario de molestia, sea aquellos a que alude la disposición legal fundatoria, esto es, el concepto de motivación empleado en el artículo 16 constitucional indica *que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley.*

Toda facultad que la ley atribuye a una autoridad para desempeñar determinado acto frente al gobernado, tiene límites necesarios que se establecen en la propia norma jurídica y que son demarcativos de la extensión del supuesto abstracto comprendido en ésta. Pues bien, si tal supuesto no corresponde al caso concreto, o sea, si éste no encaja dentro de aquél, acto de autoridad respectivo violaría la exigencia de la motivación legal, por más que estuviese previsto en una norma, es decir, aunque esté legalmente fundado.

La motivación legal implica, pues, la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos. Sin dicha adecuación, se violaría, por ende, la citada sub-garantía que, con la fundamentación legal, integra la de legalidad.

Ahora bien, para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente. La mención de esos motivos debe formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.⁶⁶

El Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, mediante tesis de jurisprudencia, sostiene “que por debida fundamentación y motivación, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que e caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.” (Fuente: Semanario judicial de la

⁶⁶ BURGOA ORIHUELA IGNACIO. op. cit. pag. 596, 598

Federación y su Gaceta. Epoca Novena. Tomo: III, Marzo de 1996. Tesis: VI.2°. J/43. Pag. 769 tesis de Jurisprudencia.)

A través de esta tesis de jurisprudencia, se sostiene de manera fehaciente el principio de legalidad, es decir, para que la autoridad pueda emitir cualquier acto o resolución, necesita que la misma ley establezca, los supuestos, sanciones, procedimientos, elementos y requisitos, para que ésta se ajuste a la misma, sujetándose a ella y nunca extralimitándose a lo que el orden jurídico le señale.

Una vez que la autoridad cita el precepto legal aplicable al caso, éste deberá expresar los razonamientos, circunstancias que lo llevaron a la conclusión de que el asunto o la conducta desplegada por el infractor que la origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca, es decir, que el caso en concreto se configure la hipótesis normativa.

Así mismo, el citado Tribunal Colegiado en distinta tesis de jurisprudencia, ha sostenido. "... que para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado." (Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la

Federación. Epoca: Octava Epoca. Número 64, Abril de 1993. Tesis: VI. 2o. J/248
Página: 43. Tesis de Jurisprudencia.)

En esa virtud, para que se cumplan los requisitos de fundamentación y motivación no basta la correcta cita de los textos de la ley que se consideren infringidos, pues si se omite expresar en que consistieron los hechos que estimó infractores, los motivos y razones por los que las disposiciones legales en cita son aplicables al caso, debe decirse que no se fundó ni motivó la causa legal del procedimiento.

Además, así lo exige el Código fiscal de la Federación, ante la imposición de multas, pues su artículo 75, dispone:

Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

Fracción I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) *Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.*

b) *Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.*

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

Fracción II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) *Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.*
- b) *Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.*
- c) *Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.*
- d) *Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.*
- e) *Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad*
- f) *Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.*

g) *Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.*

Fracción III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes

Fracción IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

Fracción V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Fracción VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera y cuando se den los supuestos previstos en el artículo 77 fracción II, inciso b) y 78 de este Código.

De acuerdo con lo prevenido por el artículo 75 del Código Fiscal Federal, la autoridad para la imposición de multas por la comisión de infracciones señaladas

en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución, tomando en cuenta las agravantes, que en el citado precepto señala. (Vgr. La reincidencia, documentos falsos, que se lleven dos o mas sistemas de contabilidad con distinto contenido, etc.)

5.2.2 IDENTIFICACIÓN Y CARACTERIZACIÓN DEL HECHO INFRACTOR.

Una vez que la autoridad identifica el presupuesto o hipótesis punible, esto es, la norma o normas que prevén una conducta que tiene el carácter de contravención o de falta, es necesario que la autoridad compruebe que el hecho real en cuestión, que se pretende sancionar, encuadra perfectamente en la hipótesis legal.

La autoridad administrativa que pretende castigar un determinado hecho, por considerar que cae dentro de la hipótesis prevista en la norma legal, debe realizar una actividad probatoria que demuestre que existe una coincidencia absoluta entre la hipótesis legal o presupuesto y el hecho real, fenoménico, cuestión que se trata de castigar.

Lo anterior es indispensable porque así lo exige el Art. 16 Constitucional, en cuanto precisa que el acto de molestia de autoridad sea fundado y motivado y

además, en forma expresa, como lo acabamos de ver, lo requiere el artículo 75 del Código Fiscal de la federación.

Como hemos visto en los capítulos anteriores, el Derecho Penal Tributario está regido por los mismos principios del Derecho Penal Ordinario o común, si bien en algunos casos se producen ciertas particularizaciones.

Por lo que, el principio de tipicidad es uno de los predominantes en el Derecho penal Común, no hay delito si un hecho u omisión no está tipificado por alguna ley.

La tipicidad, es el encuadramiento de la conducta realizada por el presunto infractor o delincuente, en el tipo penal, es decir, en la descripción legal en abstracto, de lo que el Legislador considera como delito, en la cual, la autoridad al emitir la resolución sancionadora, deberá fundarla y motivarla, además se concretizará a comprobar si efectivamente la conducta desarrollada por el presunto infractor coincide o encuadra con todos los elementos y requisitos que la hipótesis legal o presupuesto requiera.

Sostiene Francisco de la Garza que también resulta procedente la aplicación de Derecho Penal "in dubio pro reo". En caso de duda, respecto a si el

hecho sancionable cabe o no exactamente dentro de la hipótesis, debe resolverse en sentido de considerar que el hecho no es punible⁶⁷

Como se precisó en el capítulo segundo del presente trabajo, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, nos habla de la aplicación estricta, que recae sobre las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, no cabe la aplicación analógica de la ley, ni mucho menos la integración, para pretender extender por esas vías la aplicabilidad de una norma legal a una situación que no cabe estrictamente dentro de la hipótesis legal.

Así mismo, el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, en relación con la aplicación estricta a las normas fiscales sustantivas, ha interpretado, con el rubro MULTA FISCAL, CARECE DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN AL NO ADECUARSE A LA HIPÓTESIS LEGAL DEL ARTÍCULO 184 FRACCIÓN I DE LA LEY ADUANERA. "... conforme el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, habida cuenta de que la infracción prevista en el numeral 184, fracción I, de la invocada legislación sanciona la omisión de presentar los documentos referidos, y no la falta de algún requisito de tales documentos en su presentación; por tanto, la citada autoridad administrativa no puede ubicar la conducta desplegada por el opositor en una dispositivo que prevé un supuesto distinto. (Novena Epoca,

⁶⁷ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag.968

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: V, Mayo de 1997, Tesis: XXI.2º.9 A
Página: 641.)

En resumen, la conducta ilícita debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa o legal para que esta sea considerada como contravención o infracción, pues de no ser así se estaría violando las garantías de seguridad Jurídica (artículo 14 Constitucional) y de legalidad, por carecer de una debida fundamentación y motivación (artículo 16 de la constitución).

Los hechos ilícitos o contravenciones, deberán estar contenidas en la ley y previstas en un capítulo dedicado exclusivamente a las infracciones, para que los contribuyentes tengan conocimiento de los presupuestos o hechos ilícitos punibles, es decir, de las conductas o hechos infractores de los que dependa la sanción correspondiente y así evitar que a los contribuyentes se les deje en estado de indefensión, de lo contrario éstos desconocerán si la conducta desplegada constituye o no infracción.

Es muy importante, que la ley establezca los supuestos de infracción, para que la autoridad al imponer una sanción, pueda fundar correctamente la resolución sancionadora, mediante la cita del precepto legal que tipifica la infracción sancionada y no a través de razonamientos genéricos.

De las consideraciones o argumentos jurídicos que se han precisado con anterioridad, se hace referencia a lo establecido por el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala:

Artículo 91.- la infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales diversas a las previstas en este capítulo, se sancionará con multa de \$168.00 a \$1,687.00.

Conforme a lo previsto en el citado precepto, la autoridad fiscal, está facultado para imponer una sanción pecuniaria conocida también como multa, al contribuyente, por la vulneración de las disposiciones fiscales, diversas a todos los supuestos o hipótesis normativos, previstos en el capítulo de las infracciones del Código Fiscal de la federación.

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, ha interpretado, “ que las multas impuestas con motivo de infracciones fiscales deben invariablemente fundarse mediante la cita del precepto legal que tipifica la infracción sancionada y no a través de argumentos genéricos en el sentido de que el causante infringió determinadas disposiciones, pues el Código Fiscal, contiene un capítulo dedicado especialmente a las infracciones, que detalladamente define a través de diversos artículos y fracciones, y en ausencia de la mención específica de la infracción sancionada, no puede el particular establecer si se le está aplicando la norma exactamente aplicable a la conducta adoptada.” (Octava época, fuente: Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1991, Tesis Aislada.)

Además al no preverse en la ley el supuesto sancionador, la autoridad fiscal para la imposición de una multa, se encontraría imposibilitado a cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación, previstos por el artículo 16 Constitucional y por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, por lo que se dejaría al gobernado o al presunto infractor en estado de indefensión, respecto del fundamento y los motivos por los que puede hacerse acreedor a una sanción, además, implicaría que el legislador delegue su función tipificar la infracción a la autoridad administrativa, así como violaría el párrafo tercero del artículo 14 Constitucional, por lo que respecta al principio de nullum crimen, nulla poena sine lege, aplicable también a las contravenciones o infracciones, así lo ha sostenido mediante tesis aislada el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con el rubro LEYES. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS QUE ESTABLECEN SANCIONES ADMINISTRATIVAS. PERO NO PREVÉN LAS INFRACCIONES QUE LAS PUEDEN ORIGINAR, Novena Epoca, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, Diciembre 2003. Tesis 1.4°.A.409 A.

Se sostiene que el citado precepto vulnera las garantías de Seguridad Jurídica y de Legalidad.

Así mismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado mediante tesis de jurisprudencia, con el rubro METROLOGÍA Y NORMALIZACIÓN. EL ARTÍCULO 112 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, QUE

CONTEMPLA LAS SANCIONES QUE PUEDEN IMPONERSE POR LAS INFRACCIONES QUE SE COMETAN, VIOLA LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE PRIMERO DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS). El citado precepto viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica, pues si bien establece diversas sanciones que pueden imponerse con motivo de las infracciones que se cometan, sin embargo, omite establecer los parámetros necesarios que permitan a la autoridad determinar el tipo de infracción que da lugar a la imposición de las sanciones especificadas, pues dicho precepto se refiere de manera genérica a los casos en que las autoridades pueden imponer las diversas sanciones que se especifican, al disponer "quienes incurran en el incumplimiento de la ley y demás disposiciones derivadas de ella" permite que, a quien incurra en un incumplimiento menor, la autoridad le imponga una mayor sanción que a quien comete una infracción de mayor gravedad, lo que propicia la arbitrariedad al dejar a la autoridad administrativa ese amplio margen, como también ocurre respecto de cualquier tipo de incumplimiento, incluso cuando no amerita sanción. No obsta para la conclusión anterior, el contenido del artículo 115 del mismo ordenamiento, ya que sólo establece diversos grados de gravedad que deben tomar en cuenta las autoridades para imponer las sanciones que contempla la ley, pero no define o señala la conducta infractora que da lugar a cada una de las sanciones que se especifican; de lo que se sigue que no corrige la indeterminación contenida en la parte inicial del artículo 112, que deja a los particulares en estado de indefensión al permitir a la autoridad imponer sanciones de diferente rango a cualquier

incumplimiento legal, con independencia de su gravedad, así como de que incluso pueda no ameritar sanción alguna. (Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Noviembre de 1997, Tesis: P./J. 83/97, Página: 24.)

De acuerdo con lo previsto en la tesis de Jurisprudencia precisada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, se sostiene, que en la ley debe estar previsto los supuestos, parámetros elementos y requisitos, para que la autoridad pueda determinar el tipo de infracción y el grado de gravedad que da lugar a la imposición de sanción, esto es, en razón a que diversos ordenamientos jurídicos prevén este tipo de infracción al señalar "quienes incurran en el incumplimiento de la ley y demás disposiciones derivadas de ellas o bien, conforme a lo establecido por el artículo 112-A fracción II inciso e) de la Ley Federal de Metrología y Normalización, que señala:

Se sancionará con multa las conductas u omisiones siguientes:

...

Fracción II. De quinientas a ocho mil veces el salario mínimo cuando:

...

e) Se cometa cualquier infracción a la presente ley, no prevista en éste artículo.

(Este tipo de infracción se encuentra también en la Ley Federal de Sanidad Vegetal, artículo 66 fracción XVII, en la ley de Inversión Extranjera, artículo 38 fracción VI etc., por mencionar algunos ejemplos).

Este tipo de contravención resulta ser una infracción genérica, al no preverse el hecho o supuesto ilícito punible, por lo que se deja al arbitrio de la autoridad considerar que la conducta desplegada por el contribuyente constituye o no infracción, además para la imposición de la sanción, la autoridad debe de tomar en cuenta, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor y la reincidencia de éste en la conducta que la motiva, por lo que la misma autoridad fiscal está imposibilitada para poder determinar si la conducta es grave, es decir, para fijar o precisar los parámetros necesarios que permitan a la autoridad determinar el tipo de infracción que da lugar a la imposición de la sanción correspondiente.

Es necesario que la ley defina o señale la conducta infractora que da lugar a cada una de las sanciones que se especifican, a contrario sensu, se dejaría a los particulares en estado de indefensión, al permitir a la autoridad la imposición de la sanción de diferente rango a cualquier incumplimiento legal, con independencia de su gravedad, con ello se propiciaría la arbitrariedad al dejar a la autoridad impositora ese amplio margen, así como de que incluso pueda no ameritar sanción alguna.

5.2.3 CARACTERIZACIÓN DE LA INFRACCIÓN. DOLO. GRAVEDAD

En seguida es necesario que la autoridad sancionadora caracterice y tipifique la infracción, señalando sus características a fin de que pueda posteriormente adecuar e individualizar la sanción que vaya a imponer.

Es necesario, desde luego, que la identifique como una infracción que requiere dolo genérico, que se presume o dolo específico, que debe ser probado por la autoridad. O si se trata de una simple negligencia.

Por otra parte, debe tomar en consideración los diversos elementos de la infracción, a fin de determinar qué clase de responsabilidad existe, si es grave o si es leve, la cuantía e importancia de la infracción, todos ellos necesarios para que la sanción sea adecuada.

La carga de la prueba respecto a la existencia y características de la infracción le corresponde, por entero, a la autoridad sancionadora.⁶⁸, Así mismo lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte en donde señala “que corresponde a las autoridades que imponen las multas fiscales, la prueba de la existencia de los hechos constitutivos de las infracciones. (V época. Tomo LXVII. Tesis 145)

Además, como lo habíamos señalado anteriormente, el Derecho Penal Tributario esta regido por los mismo principios del Derecho penal Ordinario, por lo

⁶⁸ IBIDEM pag.969. 970

que debemos recordar la existencia de Derecho Penal, en el sentido de que el reo, se presume inocente, a menos que se pruebe lo contrario.

5.3 LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 (artículo 212, fracción XII) y el Código de 1967 en el artículo 37 fracción I, disponían que la autoridad sancionadora, al imponer la sanción que correspondiera, debía tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del contribuyente y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal como para infringir, en cualquier otra forma, las disposiciones legales o reglamentarias. Reglas con las que se lograba la particularización de las sanciones y se actuaba con justicia en ese aspecto.

Esa disposición desapareció en el Código Fiscal Vigente y sólo subsiste, en el artículo 75, la obligación para la autoridad sancionadora de fundar y motivar sus resoluciones.

Gregorio Sánchez León, señala lo siguiente, en el Código Fiscal vigente se omitieron las reglas para la individualización de las multas, lo que trae por consecuencia la injusticia en la imposición de las sanciones fiscales, se deben tomar en consideración las condiciones personales del infractor, puesto que el artículo 21 constitucional, hace referencia a las condiciones personales del

infractor, cuando se refiere a la consistente en si el infractor es trabajador asalariado o no, para establecer el límite máximo de la sanción. Por otra parte, el numeral 22 de la propia Constitución, exige tener en cuenta la importancia de la infracción, para no llegar a imponer la multa excesiva. En conclusión, el espíritu del Constituyente expresado en los artículos 14, 16, 21, y 22 constitucionales debe ser en el sentido de individualizar exhaustiva y correctamente la sanción administrativa, teniendo siempre en cuenta las condiciones personales del infractor y la importancia de la infracción, para no aplicar una multa excesiva, ya que si no se individualiza en esos términos, se vulnera los citados preceptos constitucionales.⁶⁹

En la siguiente tesis, con el rubro MULTAS INDIVIDUALIZACIÓN DE SU MONTO, se establecen las reglas para la individualización de una multa fiscal. Señalando, “que basta que el precepto legal en que se establezca una multa señale un mínimo y un máximo de la sanción, para que dentro de esos parámetros el aplicador la gradúe atendiendo a la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que puede inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor, sin que sea necesario que en el texto mismo de la ley se aluda a tales lineamientos, pues precisamente al concederse ese margen de acción, el legislador está permitiendo el uso del arbitrio individualizador, que para no ser arbitrario debe regirse por factores que permitan graduar el monto de la multa, y que serán los que rodean tanto al infractor como al

⁶⁹SACHEZ LEON GREGORIO. op. cit. pag.600, 601

hecho sancionable.” (Novena Epoca, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Agosto de 2002, Tesis: VI.3oA. J/20 Página: 1172, Tesis de Jurisprudencia.)

A fin de que se pueda individualizar el monto de la multa, así como, para evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e inconstitucionales, como lo acabamos de ver, es necesario que se tomen en cuenta, la gravedad de la infracción cometida, la capacidad económica del particular y la reincidencia de éste en la conducta que la motiva.

Estas reglas son muy importantes, ya que la autoridad al imponer cualquier sanción de carácter pecuniario, deberá aplicarlas, ya que de lo contrario, se violaría en perjuicio del gobernado garantías individuales que la misma Constitución otorga a favor de todos los seres humanos que se encuentren dentro de nuestro territorio nacional.

5.3.1 EL DESVÍO DE PODER

En materia de imposición de multas, tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como el poder Judicial de la Federación han interpretado y aplicado el desvío de poder.

En su doctrina, Sergio Francisco de la Garza nos establece que el Desvío de poder es como una causa de anulación de todos los actos administrativos que tienen como fuente facultades discrecionales de la autoridad emisora del acto, y dentro de esos actos se encuentran las multas en las cuales la autoridad tiene un arbitrio para fijar su cuantía. El artículo 238, fracción V del Código Fiscal de la Federación dispone que la resolución administrativa es ilegal cuando “dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades”.⁷⁰

El desvío de poder, en otras palabras, es un vicio del acto administrativo que lo hace anulable cuando la autoridad, al dictar la resolución, se basa en motivos diversos de aquéllos que debieron inspirarlo por la causa del acto.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado, con el rubro MULTAS FISCALES, DESVIO DE PODER EN LA APLICACION DE LAS, “... que el desvío de poder existe en el caso de que estableciendo la ley un máximo y un mínimo para la sanción, dentro de cuyos límites puede fijar la autoridad respectiva el monto de aquélla, se aplique el máximo a la infracción cometida por primera vez, ya que para determinar la cuantía de la multa, debe tomarse en cuenta la importancia del negocio, la gravedad de la infracción, y el hecho de que ésta sea cometida por primera vez. Por tanto, si aparece que el causante no incurrió anteriormente en la misma

⁷⁰ DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO. op. cit. pag.948

infracción por la cual se le castiga, de acuerdo con la regla citada, la autoridad fiscal no debe aplicar el máximo autorizado por la ley, pues al proceder en contrario, incurre en el desvío de poder a que se ha hecho alusión, y ello amerita la concesión del amparo que por tal motivo se solicite. (Fuente: Semanario Judicial de la Federación. V Epoca. Tomo LXIV. Tesis: Página: 2320. Tesis Aislada.

A través de ésta tesis, el desvío de poder, existe cuando las sanciones impuestas por infracciones a las leyes fiscales, no corresponden a la gravedad de estas infracciones, o exceden de la posibilidad económica del infractor.

El desvío de poder debe ser impugnado por el afectado por vía de la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual, al dictar su resolución reconociendo que la sanción es desproporcionada a la gravedad de la infracción o a las posibilidades económicas del infractor, se sustituye a la autoridad administrativa para fijar el monto de la multa en consideración a las circunstancias del caso. Así lo ha sostenido el Tribunal Colegiado de Circuito, con el rubro MULTAS. EN LOS CASOS DE DESVIO DE PODER EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION ESTA CAPACITADO PARA FIJAR LA CUANTIA DE LA SANCION. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Séptima Epoca. Volumen 139-144 Sexta Parte. Tesis: Página: 101. Tesis Aislada.

5.4 GARANTIA DE AUDIENCIA.

La garantía de audiencia, que establece el artículo 14 Constitucional significa que en las leyes tributarias debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado y las autoridades deben ajustarse a tal procedimiento.

Ahora bien, el problema principal que es plantea en materia de respeto de la garantía de audiencia en los procedimientos de determinación de infracciones y de imposición de sanciones es el relativo al momento en que debe concederse la oportunidad de defenderse y de probar y alegar antes o después, puesto como lo señala el artículo 14 de la Constitución, este procedimiento debe de instaurarse legalmente, *antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación*, así mismo en el capítulo tercero señalamos que la garantía de audiencia contiene algunas excepciones a esta regla general y se señaló que una recaía en la materia fiscal.

En relación a este tema, el Tribunal Colegiado de Circuito ha interpretado el siguiente criterio, con el rubro **MULTAS. GARANTÍA DE AUDIENCIA**, señalando que se cumple la garantía de audiencia en forma posterior a la emisión de la resolución administrativa, señalando que "... basta con que el particular tenga la posibilidad de contravenir dicha sanción a través de los medios de defensa conducentes, para tener por satisfecha la garantía de audiencia consignada en el

artículo 14 constitucional. (Octava época, fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tesis Aislada.)

5.5 FORMALIDADES.

El acto administrativo generalmente se manifiestan por escrito, aunque puede hacerlo de manera verbal (ordenes internas, cuestiones de seguridad, etc.). En la forma escrita de exteriorizar la decisión de la administración, ha de observarse las siguientes reglas o formalidades que la ley establece.

El Código fiscal de la Federación en su artículo 38, dispone que los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

Fracción I. Constar por escrito.

Fracción II. Señalar la autoridad que lo emite.

Fracción III. Estar Fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

Fracción IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el

nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

5.6 COMPETENCIA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ANTE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES FISCALES.

Conforme a lo previsto por el artículo 7, fracciones VII y XIII de la ley del Servicio de Administración tributaria y Tercero de las disposiciones transitorias; 21 primer párrafo; apartado C, fracciones XII y XVI del Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria, compete a las Administraciones Locales de Recaudación y de Auditoría Fiscal la imposición de sanciones por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras.

CONCLUSIONES.

En el presente trabajo de investigación se estudió, ¿si hay seguridad jurídica ante la imposición de multas, por violar en cualquier forma las disposiciones fiscales diversas a las previstas en el capítulo de las infracciones?

A tal, interrogante, se concluye que no hay seguridad jurídica, esto es, por los razonamientos jurídicos siguientes:

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 5 dispone que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como los que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Ahora bien, la aplicación estricta consiste fundamentalmente en que las normas fiscales no deben ser objeto de interpretaciones amplias, este método da a las palabras empleadas en la norma fiscal, su sentido o alcance exacto, manifiesto o indubitable, sin restringirlo ni extenderlo o ampliarlo, debe interpretarse la ley Fiscal en sus términos, literalmente, de manera rígida y estricta, razón por la cual, la autoridad no puede interpretar por cualquier método las normas fiscal sustantivas.

Además, el artículo 73, fracción XXI, de la Constitución, nos establece que el Congreso de la Unión tiene la facultad para establecer los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

...

Por lo que, al no prever supuesto sancionado o tipo, es decir, la descripción de la conducta o hecho infractor de los que dependa la sanción, implica que el legislador está delegando su función de tipificar la infracción a la autoridad administrativa y de ser así, se estaría violando la facultad atribuida por la ley a favor del Congreso de la Unión.

Habiendo una identidad entre delito y contravenciones o infracciones, con diferencias accidentales, en relación con la sanción y la autoridad que las impone, es de mencionarse, que el Derecho Penal Tributario, está regido por los mismos principios del Derecho Penal Ordinario, si bien en algunos casos se producen ciertas excepciones o particularidades.

Por lo que, el principio de legalidad *nullum crimen, nulla poena sine lege*, se aplica tanto a los delitos como a las contravenciones o infracciones simples.

Este principio de legalidad, contenido en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, exige que tanto las hipótesis delictuosas o contravenciones, como las sanciones que les corresponden, deben estar establecidos en una ley que tenga su origen en el Poder Legislativo y sea una norma que cree situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

Así es que, resulta inconstitucional, en virtud de que violentan, por una parte la garantía de exacta aplicación de la ley (nullum crimen nullum poena sine lege) consagrada en el párrafo tercero del artículo 14 Constitucional (aplicable tratándose de infracciones y sanciones administrativas dada su identidad ontológica con la materia penal) en la medida en que crean una situación de incertidumbre jurídica y estado de indefensión para el gobernado.

Por otra parte, **todo acto de autoridad conforme lo previene el artículo 16 de la Constitución, así como el artículo 75 del Código Fiscal de la federación, relativo a la imposición de multas, por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas al comercio exterior, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar su resolución**, entendiéndose, por lo primero, la expresión del precepto legal aplicable al caso, cuyo precepto normativo revele que la conducta del gobernado encuadra en el mismo y por lo segundo, consiste en señalar con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que e hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesarios, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

Esta garantía de legalidad, prevista en el artículo 16 Constitucional y 75 del Código Fiscal, no se cumplen, en razón, a que la autoridad no tiene la posibilidad de determinar la infracción ante la omisión de ésta, por lo que el gobernado queda

en un estado de indefensión respecto del fundamento y los motivos por lo que puede hacerse acreedor a la imposición de sanciones.

Ahora bien, los hechos ilícitos o contravenciones, deben estar contenidas en la ley y previstas en un capítulo dedicado exclusivamente a las infracciones, para que los contribuyentes tengan conocimiento de los presupuestos o hechos ilícitos punibles, es decir, de las conductas o hechos infractores de los que dependa la sanción correspondiente y así evitar que a los contribuyentes se les deje en estado de indefensión, de lo contrario éstos desconocerán si la conducta desplegada constituye o no infracción.

Este tipo de contravención prevista en el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación, resulta ser una infracción genérica, al no preverse el hecho o supuesto ilícito punible, por lo que se deja al arbitrio de la autoridad considerar que la conducta desplegada por el contribuyente constituye o no infracción.

Además para la imposición de la sanción, la autoridad debe de tomar en cuenta, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor y la reincidencia de éste en la conducta que la motiva, por lo que la misma autoridad fiscal está imposibilitada para poder determinar si la conducta es grave, es decir, para fijar o precisar los parámetros necesarios que permitan a la autoridad determinar el tipo de infracción que da lugar a la imposición de la sanción correspondiente.

En Conclusión este tipo de infracción genérica, prevista en diversos ordenamientos jurídicos, es inconstitucional por violar las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, porque se deja al contribuyente o al presunto infractor en estado de indefensión, al permitir a la autoridad la imposición de la sanción de diferente rango a cualquier incumplimiento legal, con independencia de su gravedad, con ello se propicia la arbitrariedad al dejar a la autoridad impositora ese amplio margen, así como de que incluso pueda no ameritar sanción alguna.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO. DERECHO FISCAL. 16ª. ed. Ed. Themis. México 2002. p.p. 654.
- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. GARANTIAS INDIVIDUALES. 19ª. ed. Ed. Porrúa. México 1998 p.p 758.
- BURGOA ORIHUELA IGNACIO. JUICIO DE AMPARO. 38ª. ed. Ed. Porrúa. México. 2001 p.p. 1100.
- BORJA SORIANO MANUEL. TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES. 16ª. ed. Ed. Porrúa. México. 1998 p.p. 732.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 24ª ed. Ed. Porrúa. México. 2002 p.p. 1025.
- JIMENEZ HUERTA MARIANO. DERECHO PENAL MEXICANO. 5ta. ed. Ed. Porrúa. México. 1985 p.p. 477.
- MARGÁIN MANAUTOU EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 13ª ed. Ed. Porrúa. México. 1997 p.p. 333.
- MARTÍNEZ VERA ROGELIO. LEGISLACIÓN DE COMERCIO EXTERIOR. 2da ed. Ed. Macgraw-hill. México D.F. 2002. p.p. 786
- MARTINEZ MORALES RAFAEL I. DERECHO ADMINISTRATIVO 3ER. Y 4º. CURSOS. 3ª. ed. Ed. Oxford. México 2001 p.p. 467.
- RODRIGUEZ LOBATO RAUL. DERECHO FISCAL. 2da ed. Ed. Harla. México. 1986 p.p. 546

- SERRA ROJAS ANDRÉS. DERECHO ECONÓMICO. 5ta. ed. Ed. Porrúa. México. 1999. p.p. 750.
- SANCHEZ PIÑA JOSE DE JESUS. NOCIONES DE DERECHO FISCAL. 5ta. ed. Ed. Pac. México. 1996 p.p. 686.
- SANCHEZ LEÓN GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO. 12ª . ed. Ed. México. 2000. p.p. 712.
- SANCHEZ BRINGAS ENRIQUE. DERECHO CONSTITUCIONAL. 6ta. ed. Ed. Porrúa. México. 2001 p.p. 791.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Penal Federal.

OTRAS FUENTES.

- Jurisprudencia.
- Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.