

879309

34
28j



**UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE**

Facultad de Derecho Incorporada a la
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

CLAVE: 8793 - 09

DERECHO PENAL — FISCAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

Alma Karina Lomelí Bejarano

FALLA DE ORIGEN



CELAYA, GTO.

MARZO DE 1995



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE.

I N D I C E .

INTRODUCCION.

Pág.

CAPITULO I.- DERECHO PENAL-FISCAL.

1.- El derecho penal - fiscal como ciencia.....	1.
2.- Extensión y contenido.....	8.
3.- Derecho penal fiscal objetivo y subjetivo.....	12.
4.- La subalternación entre derecho penal y derecho penal-fiscal.....	14.

CAPITULO II.- POTESTAD PUNITIVA FISCAL.

1.- El ius puniendi.....	20.
2.- Potestad punitiva tributaria.....	24.
3.- Jurisdicción punitiva tributaria.....	30.
4.- Competencia de los órganos de la administración fiscal.....	39.

CAPITULO III.- TEORIA DE LA LEY FISCAL-PENAL.

1.- Fuentes del derecho fiscal-penal.....	48.
2.- Interpretación de la ley fiscal-penal.....	53.
3.- Ambito de validez de la ley fiscal-penal.....	61.
4.- La legislación fiscal y las infracciones.....	68.

CAPITULO IV.- TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL.

1.- La infracción fiscal.....	73.
2.- Elementos de la infracción fiscal.....	78.
3.- Participación y tentativa.....	98.
4.- Infracciones y delitos fiscales.....	104.

CONCLUSIONES.....	111.
BIBLIOGRAFIA.....	116.

INTRODUCCION.

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

Estimo que es posible distinguir ontológicamente entre lo ilícito civil, lo ilícito administrativo, lo ilícito fiscal y lo ilícito penal, porque esta noción es única intrínsecamente, como es único el orden jurídico; el ilícito penal se distingue extrínsecamente porque la sanción típica y específica que se le aplica es la pena; esto es, el acto ilícito; y tal diferencia la determina el legislador que, por una decisión de política legislativa, puede considerar el incumplimiento de una obligación jurídica sólo como tal, la puede estimar como infracción, o tipificar como delito.

La decisión de considerar el incumplimiento de una obligación sólo como tal y sancionarla únicamente con la ejecución coactiva, o sancionarla también con la indemnización de los daños y perjuicios que cause el incumplimiento, o el tipificar como infracción y castigarla además con pena económica, o describirla como delito y corregirla también con pena privativa de libertad, condicionará el órgano de autoridad al que asignará la jurisdicción respectiva, así como el procedimiento para juzgar la conducta.

Las normas que tipifican el incumplimiento de una obligación y la sanción con una pena, sea ésta económica o privativa de libertad, son normas penales.

A mi juicio, el delito y la infracción fiscal caen en el ámbito común de lo injusto; es decir, tienen el mismo origen y sólo se separan al llegar a las consecuencias; esto es, la naturaleza específica de la *sactio juris*, del órgano encargado de aplicarla y del procedimiento respectivo, es lo que permite establecer si nos encontramos frente a una u otra clase de ilícito; en efecto, para los delitos fiscales la pena será privativa de libertad, la jurisdicción corresponderá a un órgano jurisdiccional y deberá tramitarse un proceso; en cambio, para las infracciones la pena será económica, la jurisdicción corresponderá a la administración fiscal y el procedimiento será administrativo.

El análisis de nuestra legislación no permite advertir, en las infracciones fiscales, diferencias esenciales con los delitos; las infracciones fiscales constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las que integran el Código Penal y las leyes penales especiales; esto hace patente que las infracciones fiscales tienen un indiscutible carácter penal, de ahí que estén gobernadas en lo previsto en sus disposiciones especiales, por los principios generales del derecho penal que tienen respecto de ellas aplicación subsidiaria, porque a ello conduce la misma naturaleza penal de estos ilícitos.

Los principios generales del Derecho Penal constituyen, pues, el fondo que rellena los intersticios que ofrecen las normas especiales, de acuerdo con una adecuada interpretación del artículo 6o del Código Penal Federal. En efecto, dicho precepto establece que cuando se cometa un delito no previsto en el Código Penal pero sí en una Ley especial, se aplicarán las normas especiales, tomando en cuenta las disposiciones de la parte general de dicho código; y aun cuando no todas las infracciones fiscales están también tipificadas como delitos, las que no constituyen son ilícitos que están sancionadas con una pena: la pena de multa.

De lo que se lleva dicho se desprende, sin género de duda, que el que este trabajo se denomine "Derecho Penal-Fiscal" ni implica que se sostenga la tesis de la autonomía científica de una materia de este nombre y, consecuentemente, no se orienta a desplazar radicalmente la aplicación de los principios del Derecho Penal en esta materia.

Por el contrario, se sostiene la unidad fundamental de lo que llamamos "Derecho Penal-Fiscal" y del Derecho Penal, reconociendo que se debe recurrir a los principios generales de éste en todo lo que no hubiere sido expresa o implícitamente derogado por las disposiciones especiales, lo que se considera básico para mantener en este campo la seguridad jurídica, la justicia y la eficacia.

CAPITULO PRIMERO.

CAPITULO I.- DERECHO PENAL - FISCAL.

SUMARIO:- 1.- *El derecho penal-fiscal como ciencia.* 2.- *Extensión y contenido.* 3.- *Derecho Penal Objetivo y subjetivo.* 4.- *Subalternación entre derecho penal y derecho penal fiscal.*

1.- EL DERECHO PENAL FTSCAL COMO CIENCIA.

La expresión Derecho Penal-fiscal tiene dos significados; "denota un sistema de normas, esto es, un ordenamiento jurídico, el llamado Derecho fiscal-penal objetivo; y un sistema de conceptos, la ciencia del Derecho Penal-fiscal. Esta es la actividad pensante y aquél el objeto pensado: *conciens* y *conceptum*."(1).

Estos dos aspectos del Derecho Penal-fiscal, distintos por necesidad de estudio, son en sí indispensables. Son dos elementos que se complementan uno a otro, son los dos segmentos de un círculo que se unen para integrarlo.

El proceso científico, esto es, el conocimiento teórico de las instituciones reguladas en la ley, sigue al proceso normativo, es decir, la formación y la existencia misma de la ley; pero, por otra parte, la ciencia, además de reflexión sobre la ley formada, es preparación para formular la ley, esto es, precede a la formación de ésta, elaborando los conceptos del derecho, poniéndolos en orden, señalando las ideas que hay que hacer efectivas. Se trata, pues, de un círculo completo.

Como consecuencia de lo anterior, "el Derecho Penal-fiscal se puede definir de dos modos: a parte obiecti o sea como ordenamiento; y a parte subiecti, esto es, como ciencia."(2).

No hay sociedad sin derecho; ni hay derecho sin sociedad. Pero la sociedad no es simple suma de individuos, sino coexistencia armónica de seres humanos; coordinación

de sujetos y de sus actividades.

La expresión coordinación significa dos cosas: existencia de un conjunto de normas que delimitan las zonas recíprocas de acción de los sujetos a los que se dirige; y la existencia de un poder que imponga y garantice la observancia de tales normas. Donde se dan estas condiciones, al mismo tiempo hay sociedad y hay derecho; ubi societas ibi ius.

Pero el ordenamiento jurídico no se produce a un sistema de límites y am mecanismo de frenos. El derecho no es sólo un mecanismo regulador, sino organizador y creador; crea la sociedad como un todo orgánico y unitario, como un cuerpo cuyos miembros están coordinados para un fin común; por eso puede decirse: ubi ius societas, donde hay derecho hay sociedad,

Las normas presuponen siempre una relación que debe ser regulada, y no se pueden concebir sin una pluralidad de sujetos a los que se destinan y sin un sujeto que las establezca y que imponga su observancia.

“El ordenamiento fiscal-penal es una parte del ordenamiento jurídico en general; por ello, es un sistema regulador y un sistema organizador; por una parte, pone límites a la actividad humana y, por otra, promueve una forma importante de solidaridad, que estrecha los vínculos de los hombres entre sí y de todos con el Estado.”(3).

Todo cuerpo social, jurídicamente organizado, tiene la facultad de crear normas y el poder de conminar con penas, e infligirlas, en caso de transgresión de alguna de esas normas que establecen deberes sociales importantes.

Estas medidas, consideradas en conjunto, en tanto que obran con la amenaza y la imposición de un castigo, constituyen un Derecho penal integrado por un conjunto de normas que forman parte de los ordenamientos fiscales y que sancionan con penas de naturaleza económica, que han de ser impuestas por órganos de la administración fiscal, los incumplimientos de

algunas obligaciones fiscales que han sido tipificadas legalmente como infracciones fiscales.

Todo ordenamiento jurídico se mueve entre un sujeto de quien procede y unos sujetos a quienes se dirige. El primero es el titular y los segundos los destinatarios.

Sólo el Estado, por medio del Poder Legislativo, es el titular del Derecho Penal-fiscal. Definir las infracciones fiscales y establecer las penas relativas es facultad exclusivamente suya.

Los destinatarios de las normas tributarias punitivas son todos aquellos individuos sometidos a la ley fiscal que, por ello, tienen relaciones de sujeción con la autoridad fiscal, esto es, todos los sujetos que tienen obligaciones fiscales, sean causantes o sujetos pasivos secundarios, para forzar el cumplimiento de tales obligaciones. Las normas de naturaleza penal-fiscal se dirigen también a los órganos del Estado encargados de imponer y ejecutar las sanciones fiscales.

La ciencia del Derecho tiene diversas fases; abarca tanto el *ius condere*, propio del legislador, como el *ius dicere*, propio del intérprete, en el foro y en la cátedra. Los *artífices iuris* no pueden distinguirse empíricamente de los *iuris prudentes*; pero, en sustancia, no es posible legislar, ni declarar el derecho, sin tener de él conocimiento y ciencia.

El derecho no sólo es conocimiento teórico, sino también pericia, técnica, habilidad práctica. Es virtud operante, voluntad dirigida a un fin, que es la realización de la justicia. No sólo es obrar, sino saber obrar. Es obrar consciente, es decir, arte.

"Literalmente, dogmática significa ciencia de los dogmas, o sea, de las normas jurídicas dadas dogmáticamente, como verdades indiscutibles. Puede definirse la dogmática como la ciencia que, mediante un trabajo conceptual de definición clasificación, jerarquización y sistematización, unifica estructuralmente los preceptos que integran un ordenamiento jurídico dado."(4).

La dogmática parte del conocimiento de un hecho histórico cultural patente, el de la coexistencia de ordenamientos jurídicos diferentes, y el de su evolución en el curso de la historia. Estos dos hechos indican que hay la posibilidad de regular de diferente manera una misma situación y, en consecuencia, la posible discrepancia en la valoración y tratamiento jurídico de aquélla.

El punto de partida de la construcción dogmática del derecho es la norma. Toda norma es un concepto que puede convertirse en una definición, al grado que muchas normas no tienen otra forma que la definición. Y definidoras son todas las normas de Derecho Penal-fiscal, al tiempo que conminan con una pena.

Sí un grupo de normas de tipo determinado se abstraen las notas comunes para concentrarlas en un solo concepto, se tiene así la institución. La institución de la infracción fiscal no es sino la concentración, en un solo concepto, de todas las normas relativas a la tipificación de los incumplimientos de obligaciones fiscales a los que se sanciona con pena económica por los órganos de la administración fiscal.

“La generalidad de los principios de dogmática no debe hacernos perder de vista, de modo alguno, las exigencias particulares de cada disciplina jurídica; cada una de ellas tiene una autonomía de construcción formal, de tal manera que los principios válidos en una rama del Derecho, no siempre pueden transferirse a otra rama.”(5).

Como ciencia, el Derecho Penal-fiscal es el conjunto de conocimientos estructurados orgánicamente, esto es, clasificados, jerarquizados y sistematizados como unidad conceptual, en relación con las normas que integran el ordenamiento penal-fiscal.

“La infracción como antecedente y la pena como consecuencia, son los polos del eje en torno al cual gira el Derecho fiscal punitivo, somos, pues, partidarios de una sistemática bipartita, ya que en nuestro Derecho positivo no hay normas que permitan construir dogmáticamente una

teoría sobre el infractor fiscal.”(6).

Debe, sin embargo, hacerse notar que la tipificación de una infracción fiscal supone, la existencia de una obligación fiscal consignada en un precepto legal autónomo, cuyo incumplimiento constituye la infracción.

Los autores inquieran si las infracciones fiscales deben asimilarse a los delitos o si, por el contrario, constituyen una categoría especial merecedora de un tratamiento particular; en otros términos, si las violaciones a las normas tributarias corresponden al Derecho penal especial, que dieron en llamar Derecho Penal Administrativo, denominación que deriva de la tradición de origen germánico de incluir el Derecho Fiscal en el ámbito del Derecho administrativo.

Las diferentes corrientes doctrinales pueden agruparse en cuatro principales. penalista, administrativa, tributarista y conciliadora o ecléctica. Mismos a los que habre de referirme así:-

a). Orientación penalista:- a fines del siglo pasado, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, hallandose sujetos en Alemania al mismo régimen de las contravenciones de policía, pero a raíz del debilitamiento de la moral fiscal se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria. Varios autores criticaron el régimen vigente entonces y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondía al Derecho penal ordinario; argumentaron al efecto. Quienes favorecen estos conceptos sostienen que el legislador fiscal y el legislador penal tiene en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral; que la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las violaciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común; que más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata

de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

En la actualidad, los defensores de esta posición la sustentan en la unidad conceptual del Derecho, por lo que les resulta inadmisibile lo que consideran como una indebida parcelación del mismo derivada de la pretensión de dar autonomía dogmática a una materia que simplemente constituye una especialidad de la rama del Derecho penal, el que no se limitaría al estudio del delito en sí, sino que abarcaría todas las formas de conductas que penan.

b). Tendencia administrativa:- Como reacción contra la doctrina penalista, nació, igualmente en Alemania, vigorosa corriente doctrinal opuesta a la anterior y en favor de un Derecho penal administrativo. En la primera etapa se consideró que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinta del resultante de la ley penal común.

"En este caso habría una desobediencia a las órdenes de la administración, consistiendo el elemento material del ilícito en el quebrantamiento de un fin administrativo, del bien común, y no en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; además, en tanto que el Derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el Derecho penal administrativo sólo procura eliminar trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente a sus propósitos, de modo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la administración." (7).

Aunque esta corriente ha sostenido el carácter especial de la infracción, no ha señalado cuáles serían los principios que deben regirla. Sin embargo, se afirma que hay una distinción entre la sanción fiscal y la sanción penal.

El delito quedaría configurado por una sanción, en tanto que la infracción lo estaría por una omisión.

c). Concepción dualista:- A diferencia de las doctrinas, que conciben unitariamente el ilícito fiscal, algunos autores de Derecho tributario, principalmente italianos, se colocan en una posición intermedia y lo fraccionan en categorías distintas según la naturaleza penal o administrativa de las sanciones que imponen a ilícitos.

“Las primeras corresponden a los llamados delitos tributarios, que consisten en sustraerse -dolosamente o no- al incumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidas con sanciones del Código Penal; las sanciones administrativas se refieren, en cambio, a infracciones y disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en penas pecuniarias, recargos adicionales (sopratasa) y otras de índole accesoria, como el decomiso y la clausura de establecimientos.” (8).

Este dualismo en la clasificación de las infracciones, importa una trasgresión entre la orientación penalista y la tendencia administrativa, pues considera que mientras que el delito ataca el orden jurídico, del cual es manifestación importante la actividad de imposición, el ilícito administrativo afecta a la administración pública en el ejercicio de su actividad financiera.

Lo cierto es que las normas que regulan las infracciones y sanciones fiscales son de naturaleza penal ya que, por una parte, tipifican infracciones fiscales, esto es, describen determinados incumplimientos de obligaciones fiscales para caracterizarlos como infracciones; y, por otra parte, asocian una pena económica a cada uno de tales incumplimientos típicos.

La norma penal-fiscal es un reforzamiento especial del mandato para el gobernado de cumplir ciertas obligaciones fiscales, con la conminación de sufrir una pena en caso de incumplimiento; y para la autoridad es un mandato de castigar al infractor.

La norma penal-fiscal es de carácter aflictivo, ya que su sanción no es una sanción cualquiera, sino aquella sanción aflictiva especial que se llama pena económica. La especialidad de esta sanción es lo que distingue al Derecho Penal-fiscal de cualquier otro Derecho.

El Derecho Penal-fiscal se distingue del Derecho penal por razón del tipo de pena, que en uno es de naturaleza económica y en el otro, además de pena multa puede imponerse pena privativa de libertad, cuando no se trata de un delito fiscal, porque en este caso sólo puede imponerse pena privativa de libertad; por razón de jurisdicción, que en éste se atribuye a un tribunal y en aquél a un órgano de la administración fiscal; y, finalmente, por razón del procedimiento, que en relación con el Derecho penal es judicial y en el Derecho Penal-fiscal es administrativo.

Si la distinción se reduce a una diferencia en la jurisdicción para la aplicación de la norma penal, ello implica que se considere al Derecho Penal-fiscal como Derecho penal auténtico y pleno.

2.-EXTENSIÓN Y CONTENIDO.

Podríamos considerar que existe un Derecho Penal-fiscal en general, formado por tres ramas:

- a) El Derecho Penal-fiscal sustantivo o material.
- b) El Derecho fiscal-penal formal, procedimental o adjetivo.
- c) El Derecho fiscal-orgánico. (9).

Indudablemente las normas que regulan los procedimientos administrativos a través de los cuales se imponen las sanciones fiscales no forman parte del Derecho Penal-fiscal sustantivo, aunque por su escaso desarrollo pueda resultar excesivo denominarlas Derecho Penal-fiscal adjetivo.

En este campo no puede darse una rama más, relativa a la ejecución de las

sanciones, en virtud de que ésta se lleva a cabo por el procedimiento ordinario de ejecución fiscal, procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico-coactivo, en virtud de que la multa, al igual que las contribuciones, los recargos, los gastos de ejecución, la indemnización del 20% del monto del cheque no pagado es parte del crédito fiscal.

En efecto, el crédito fiscal se integra por las contribuciones y sus accesorios, que están constituidos por los siguientes conceptos:

1. Gastos de ejecución
2. Recargos
3. Multas
4. La indemnización del 20% del cheque no pagado. (Artículos 2, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación).

Por otra parte, "las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

"Son partes que comprende el Derecho Penal-fiscal sustantivo como ciencia. a) la Parte General, que se integra con la teoría del Derecho Penal-fiscal, la teoría de la ley Penal-fiscal, la teoría de la infracción fiscal y la teoría de la pena fiscal, b) la parte Especial, que se ocupa del estudio de cada una de las infracciones fiscales en particular y de sus respectivas penas." (10).

El Derecho Penal-fiscal se caracteriza por ser un Derecho público, finalista, complementario y sancionador, intimidatorio y aflictivo, y valorativo.

"El Derecho Penal-fiscal es Derecho público, porque sólo el Estado tiene capacidad para crear normas que definan infracciones fiscales y que establecen sanciones para quienes las cometan, en holocausto al principio liberal; nullum crimen, nulla poena sine lege." (11).

El Derecho Penal-fiscal es finalista, ya que tiene por objeto la protección de bienes jurídicos cuya salvaguarda está encomendada a la administración fiscal.

"El interés o bien jurídico tutelado por el Derecho Penal-fiscal es la necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos que se requieren para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para la existencia del Estado y para que éste pueda lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad." (12).

"No puede dudarse de la índole complementaria y sancionadora del Derecho Penal-fiscal. Esta parte del Derecho punitivo protege con la amenaza y ejecución de la sanción fiscal el bien jurídico protegido, que sólo puede alcanzarse cuando, todos los que la tienen, cumplen con su obligación de contribuir para cubrir los gastos públicos de la Federación, Estados y municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; de la misma manera que todo el Derecho penal, este derecho tiene la misión de intervenir con una defensa más enérgica de los intereses protegidos por el Derecho Fiscal." (13).

Es innegable el carácter complementario del Derecho Penal-fiscal con relación al Derecho de las obligaciones tributarias. En efecto, los preceptos jurídicos que establecen las infracciones y sanciones fiscales tienen la función de tutelar el cumplimiento de las normas que establecen obligaciones fiscales.

Al infringir las disposiciones fiscales incumpliendo las obligaciones tributarias, se quebranta un verdadero deber social como es el de sustraerse al pago de los impuestos, esenciales para el cumplimiento del Estado, y se altera el orden jurídico. Este derecho es, pues, un complemento necesario del poder fiscal tendiente a asegurar la percepción íntegra y oportuna de los tributos.

Cierto es que el incumplimiento de una obligación fiscal, para ser punible, debe estar tipificada, pero esta acuñación de tipos por el Derecho Penal-fiscal tiene por objeto describir algunas hipótesis de ilicitud, que de concretarse traerán como consecuencia una pena.

La función del mencionado derecho, es la de crear los tipos de incumplimiento de obligaciones fiscales que acarrearán una pena de multa cuando sean realizados antijurídica y culpablemente; esto presupone, por una parte, la existencia de la obligación fiscal, y, por otra, que si el legislador no tipifica como infracción determinadas formas de incumplimiento de obligaciones tributarias ello significa que considera suficiente la posibilidad de forzar el cumplimiento de la obligación original y, en algunos casos la reparación del daño, pero que no quiere penarlo.

Asimismo este derecho no se caracteriza por crear una protección jurídica para bienes que no tiene otra, sino por el medio de protección que utiliza: la amenaza y la imposición de una pena. Por eso afirmamos que es un derecho sancionador.

La ley penal-fiscal no crea, pues, automáticamente ilicitudes fiscales específicas, sino que se limita a tipificar como infracciones y a sancionar con pena de multa algunas de las ilicitudes fiscales. La prohibición fiscal-penal es la parte culminante y no la fase inicial de la creación de la ilicitud.

Por ello, la sanción, la posibilidad de sancionar, es consubstancial al Derecho, ya que frente a la infracción sólo puede arbitrar un remedio: la sanción.

Es un ordenamiento intimidatorio y aflictivo, ya que, por una parte, obra valiéndose de la intimidación y, por otra, su sanción no es una sanción cualquiera sino aquella sanción aflictiva especial que se llama pena de multa. La especialidad de esta sanción distingue las normas del

Derecho Penal-fiscal del resto de las normas del Derecho fiscal.

3.- DERECHO PENAL OBJETIVO Y SUBJETIVO.

El contenido de las normas del Derecho Penal-fiscal no solamente se compone de enunciados y conceptos que deben ser captados y definidos sino además de valoraciones, ya que toda norma presupone una valoración.

En la ley penal-fiscal que contiene una sanción retributiva, es posible señalar una valoración doble, con dos términos correlativos y de sentido contrario. Cuando se dispone que el incumplimiento de una determinada obligación fiscal de pago debe ser castigada con una multa de cierta cuantía, implícitamente se ha reconocido que el bien protegido es un valor positivo y que el que se le ponga en peligro o se dañe es un valor negativo, un disvalor, un mal que debe ser evitado.

“Estos valores positivos y negativos, son objetivos, en el sentido de que no son creados o puestos por el intérprete. Si se castiga el incumplimiento de una obligación fiscal es porque para el orden jurídico ese quebrantamiento de tal deber es malo y debe prohibirse, y tal prohibición rige aun cuando exista discrepancia entre esa valoración y la apreciación social de ese hecho. Inversamente, la aplicación de una pena de multa se funda en que, para el Derecho, el patrimonio es un bien, un valor jurídico, aun cuando sea posible que exista alguien dispuesto a renunciar a él gustosamente.”(14).

No toda transgresión fiscal debe importar necesariamente una transgresión fiscal-penal. Dentro de la escala de valores, existe un más y un menos, y, conforme con la jerarquía de cada valor, el Derecho dispone distintas formas de reacción. el Derecho Penal-fiscal funciona en general, como sistema tutelar de los valores más altos, ello es, interviene solamente ante una vulneración

de valores que una sociedad, en un momento dado, reputa más importantes.

Así entonces, hemos llegado al punto de poder distinguir entre Derecho fiscal-penal objetivo y Derecho fiscal-penal subjetivo

“El Derecho fiscal-penal objetivo es el conjunto de normas que definen infracciones, formas de responsabilidad y penas fiscales. Este es el límite estricto de la facultad de reprimir los ilícitos fiscales, que deriva del principio de legalidad o de reserva que se expresa con el apotegma *nullum crimen, nulla poena sine lege*, consagrado en el artículo 14 constitucional.” (15).

“El Derecho fiscal-penal subjetivo designa un atributo de la soberanía consistente en la facultad que surge de la existencia de la norma penal, esto es, el *ius puniendi*, o Derecho del Estado, en caso de comisión de una infracción fiscal, a castigar al infractor imponiéndole la pena y ejecutarla.” (16).

La investigación de la realidad social es importante para el Derecho, por cuanto las normas deben asentarse firmemente en la realidad, tanto para que la ley sea justa como para que sea eficaz.

A partir de la realidad y en virtud de un fin colectivo, una conducta se estima como valiosa o no valiosa y, como consecuencia, se procura que se produzca o que se evite. La ley, por lo tanto, regula la conducta que se debe observar en relación con esa realidad, en función de un fin que la colectividad persigue y de una valoración de esos hechos.

4.- SUBALTERNACION ENTRE DERECHO PENAL Y DERECHO PENAL FISCAL.

“El Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común. Mucho se ha discutido sobre si el Derecho Penal es uno solo o si debemos hablar de un Derecho Penal Tributario, autónomo del Derecho Penal Común. Sobre esto se coincide con aquellos que sostienen que el Derecho Penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: penar todo acto o hecho contrario a la ley.”(17).

El número de las ciencias jurídicas aumenta constantemente por virtud de un proceso de diferenciación y desintegración de los conocimientos de cada rama, obtenido merced al progreso producido por la profundización y especialización de los estudios.

Pero, a veces, las ciencias jurídicas están vinculadas con una relación muy estrecha y de dependencia. En tal sentido se podría hablar de subalteración de las ciencias, o sea, de la relación de dependencia que tiene una ciencia respecto de otra, porque sus principios están tomados de otra ciencia superior o subalternante.

En este sentido, la ciencia subalternada, es distinta de la subalternante, no obstante, el objeto de aquélla es el mismo que el de ésta, pero contraído a una materia más limitada.

Considero que la naturaleza de la relación que se da entre el Derecho penal y el Derecho Penal-fiscal es una subalternación, siendo el Derecho penal subalternante y el Derecho Penal-fiscal subalternado.

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 a las personas físicas, como a las personas morales; en cambio, el Derecho Penal Común sólo a las personas físicas.

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 agentes de control; en cambio, el Derecho Penal Común sólo puede sancionar a los que intervienen 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.

En el Derecho Privado la finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y los 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 de origen al incumplimiento de lo pactado, en el segundo, es la ley la que señala la sanción, 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 infligir un sufrimiento al culpable de un 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 independiente.

~Es una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio, por ser justo que el erario al igual que el particular en el Derecho privado perciba intereses por los daños o perjuicios que se le ocasionan al no pagársele puntualmente los gravámenes; y constituye una fuente de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.~ (18).

CITAS BIBLIOGRAFICAS.**CAPITULO PRIMERO.**

- 1).- Maggiore Giuseppe., Derecho Penal., Tomo L, 4ta. Edición, Editorial Cárdenas, Bogotá, Colombia, 1971, Pág. 13.
- 2).- García Domínguez Miguel Angel., Derecho Penal Fiscal., 1a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1994, Pág. 5.
- 3).- Carretero Pérez Adolfo., Derecho Financiero., 2da. Edición., Editorial Porrúa, México, D. F., 1985, Pág. 429.
- 4).- Cuello Calón Eugenio., Derecho Penal., Editorial Porrúa, México, D. F., 1953, Pág. 8.
- 5).- García Domínguez., Ob. Cit Pág. 8.
- 6).- Maggiore Giuseppe., Ob. Cit Pág. 53.
- 7).- García Domínguez., Ob. Cit Pág. 10.
- 8).- Jiménez de Asúa Luis., Tratado de Derecho Penal., Tomo L, 1950, 7ta. Edición, Editorial Themis., Buenos Aires, Pág. 67.
- 9).- Giuliani Fonrouge Carlos., Derecho Financiero., Vol II, 3a. Edición, Editorial Bogotá, 1965, Pág. 551.
- 10).- Giuliani Fonrouge Carlos., Ob. Cit Pág. 557.
- 11).- Jiménez de Asúa Luis., Ob. Cit Pág. 64.
- 12).- García Domínguez., Ob. Cit Pág. 17.
- 13).- Jiménez de Asúa., Ob. Cit Pág. 38.
- 14).- García Domínguez., Ob. Cit Pág. 19.
- 15).- Soler Sebastián., Derecho Penal Argentino., Tomo I, 3a. Edición, Editorial Area, Argentina, 1978, Pág. 13.
- 16).- García Domínguez., Ob. Cit Pág. 21-23.

17).- Soler Sebastián, Ob. Cit. Pág. 19.

18).- Margain Manautou Emilio., Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano., 1a. Edición, Editorial Porrúa, México D.F., 1993, Pág. 327.

CAPITULO SEGUNDO.

CAPITULO II- *POTESTAD PUNITIVA FISCAL*

SUMARIO:- 1.- *El ius puniendi.* 2- *Potestad punitiva tributaria.*
3.- *Jurisdicción punitiva tributaria.*- 4.- *Competencia de los órganos de la administración fiscal.*

1.- EL IUS PUNIENDI.

La sociedad para existir, subsistir y desarrollarse, exige a los seres humanos, necesariamente, limitaciones constantes que son establecidas por las normas jurídicas. El Derecho hace posible y garantiza así la convivencia social. Por consiguiente, todo aquello que ponga en la convivencia deberá ser reprimido por el Estado, mediante el cual actúa la sociedad. El Estado tiene el deber y el poder de defender a la sociedad contra toda clase de enemigos, los de afuera y los de adentro. Estos, los infractores, hacen peligrar la convivencia social. (19).

En toda agrupación social existe un conjunto de normas que regulan tanto el funcionamiento de los órganos colectivos como las relaciones de los miembros de la colectividad y la de éstos con los órganos colectivos. Si los seres humanos respetaran esas normas, voluntariamente, siempre, el Derecho punitivo sería innecesario; pero siendo constantes las transgresiones al orden jurídico estableciendo, junto al Derecho constitutivo, que establece obligaciones, figura el Derecho sancionador que regula las relaciones contra las reacciones y contra el incumplimiento de los deberes

A menudo se considera que basta una sanción reparatoria: la restitución de la cosa, la reparación de los daños y la indemnización de los perjuicios; pero en aquellos casos en que la importancia del bien jurídico puesto en peligro o lesionado lo reclame, el Estado se ve en la necesidad de acudir a formas coactivas más enérgicas, y se impone la necesidad de la pena.

Es instintivo repeler la agresión que representa la conducta ilícita; pero la

idea del castigo y de la pena como impulso que reacciona con un mal ante el mal del acto ilícito, presume la idea de una ley que define el injusto y establece la pena que debe aplicarse a quien lo comete, lo que es inteligible a todo ser racional, cualquiera que sea el grado de civilización de la sociedad a que pertenezca.

“La pena es contemporánea de la sociedad, se da durante toda la historia, ya que el hombre ha tenido y tendrá siempre las nociones de ilícito y de pena.” (20).

Para la sociedad la penalidad aparece como una función de defensa social, sin la que sería imposible mantener el orden público. Este fenómeno encuentra, a la vez, su origen y explicación en los sentimientos instintivos que provoca todo acto ilícito, y en la necesidad de dar satisfacción suficiente a esos sentimientos, para restablecer la tranquilidad pública. “Tales sentimientos son el temor de que el acto ilícito se repita, por el mismo sujeto o por los que se inclinan a imitarlo; el deseo de venganza y la indignación que inspira todo aquel cuya conducta esté en contradicción con la de sus semejantes, a los que llega a ser extraño.” (21).

La pena injusta subleva siempre al ser humano; pero, de modo inverso, la indulgencia, a lenidad, producen más acciones ilícitas; por otra parte, cuando el infractor escapa de una pena merecida, también se subleva nuestro espíritu de justicia.

“Cuando un individuo realiza un acto ilícito, muchos más de los miembros de la colectividad experimentan la tentación de hacer otro tanto; por lo que para reprimir tal tendencia es necesario castigar al infractor.” (22).

El Estado, como organización jurídica de la sociedad, tiene la necesidad, y por ello el derecho y el poder, de castigar las conductas que dañan su existencia, por una parte, para

reprimir los ilícitos y, por otra, para dar satisfacción a los intereses amenazados o lesionados y legítimamente protegidos.

"El derecho de castigar o *ius puniendi* corresponde al Estado y a nadie más que al Estado que, en este campo, es legislador, juez y ejecutor." (23).

"Desde que existe el Estado ha ejercitado, sobre los que infieren la ley-lesionado bienes jurídicos importantes- su *ius gladii*, y tiende inexorablemente a concentrar en sus manos toda la reacción contra infractores." (24).

En el aspecto estrictamente jurídico, la potestad de castigar, como expresión de poder, no admite más límites que la razón y la justicia. El Estado, árbitro al dictar las leyes, tiene la facultad de crear los ilícitos y las penas.

La norma punitiva, que tiene como antecedente necesario la existencia de una obligación, se compone de la descripción de una conducta que configura la infracción y el señalamiento de la sanción que ha de aplicarse a quien realice la conducta tipificada. Mediante la descripción típica, el Estado refuerza la orden dada a todos sus súbditos de que obren o no obren de un modo determinado. Ese mandato es abstracto, en cuanto vale para todos, *erga omnes*, pero de él surge para el Estado una pretensión a la observancia del mandato, estableciéndose una relación de obediencia.

Esa relación de obediencia se transforma en cuanto se comete la infracción. En este segundo momento la relación entra en una fase concreta en cuanto, por efecto de la violación realizada, surge en el infractor la obligación de sufrir la pena, y en el Estado el derecho de infligirla. Estamos, por lo tanto, en presencia de una conversión, ya que la primera relación, de obediencia abstracta, se extingue y es reemplazada con una nueva relación, la relación punitiva o *ius*

puniendi.

El Estado al castigar los ilícitos, ejerce una potestad, un poder indiscutible, que es expresión de soberanía y de imperio. La expresión potestad es sinónimo de superioridad, de disciplina, de imperio.

"Existe un ius imperi en cualquier relación de Derecho público, es decir, en esas relaciones en que uno de los sujetos es el Estado, aun cuando se trate de relaciones patrimoniales, y ese derecho de imperio no sólo acompaña la actividad del Estado, sino que constituye su razón de ser y su título exclusivo, cuando el Estado se presenta como legislador, como administrador o juez y como ejecutor. Ante él no hay sitio sino para la ejecución para la sujeción y la obediencia, cuando permanece dentro de los límites de la legalidad prescritos por él mismo."(25).

Los órganos del Estado deben obrar, en relación con el infractor, dentro de los límites puestos por la ley. Y no podría ser de otra manera a consecuencia del principio de legalidad que es un elemento esencial del Estado de Derecho.

De este límite nace un derecho subjetivo para el individuo. Pero debe hacerse notar que el deber de legalidad corresponde a los órganos del Estado y no al Estado mismo, y es un deber funcional, esto es, se trate de un deber dependiente de sus funciones.

La potestad punitiva del Estado no es transmisible, prescriptible, renunciable ni enajenable, por lo mismo que se trata de un poder soberano inseparable de su existencia. El Estado desaparecería si perdiera esa potestad.

Pero si el Estado, por principio, no puede despojarse de lo que es un

atributo fundamental de su soberanía, en ciertos casos y bajo determinadas condiciones, sí puede renunciar al ejercicio de la potestad punitiva. Ejemplos de renuncia al ejercicio de la potestad punitiva son. la extinción, por prescripción, tanto de la pretensión de sancionar, como de la sanción.

“La potestad punitiva del Estado se manifiesta a través del ejercicio de tres funciones:

La función legislativa, consistente en expedir las leyes que definen las infracciones y establecen las penas.

La función jurisdiccional, que consiste en aplicar la ley al caso concreto.

La función ejecutiva, consiste en hacer efectiva la pena impuesta.” (28).

2.- POTESTAD PUNITIVA TRIBUTARIA.

“La potestad punitiva fiscal es el poder jurídico que tiene el Estado de tipificar mediante ley los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones y de establecer mediante ley penas económicas para castigarla; la facultad de la administración para que, en aplicación de la ley, imponga la penas que correspondan a quienes cometan las infracciones, y para que ejecute tales sanciones.” (29).

Como ya dije la potestad punitiva fiscal se manifiesta a través de la realización de tres funciones:

1. La función legislativa, que ejercita expediendo la leyes que definen las infracciones y que establecen las penas económicas por el incumplimiento de las obligaciones fiscales; expediendo las leyes que regulan el procedimiento administrativo a través del cual se van a juzgar las

infracciones, a imponer y ejecutar las penas.

La potestad de establecer infracciones y penas fiscales se puede ejercer únicamente mediante ley, según el artículo 73 fracción XXI de la Constitución Federal. Ahora bien, la ley, como producto de un acto soberano, una vez vigente, obliga, incluso a las autoridades, en tanto no se cambie o se derogue. En esa ley se crean los tipos de distintas infracciones, se fijan los elementos de composición de cada tipo y se señalan las penas correspondientes.

2. La función jurisdiccional, consistente en aplicar la ley al caso concreto.

3. La función ejecutiva que se realiza al hacer cumplir coactivamente la resolución por la que se impone al infractor una pena económica.

Como se ve, en el ejercicio de la función punitiva fiscal participan: los órganos legislativos formulando la ley, y los órganos de la Administración fiscal a los que está encomendada la jurisdicción punitiva fiscal, así como la ejecución de las penas.

Esta potestad, que deriva de la soberanía, se atribuye, como la potestad tributaria, de la que es un complemento, a los tres entes fundamentales que integran el Gobierno de la República: Federación, Estados y Municipios.

Las normas que establecen y regulan los impuestos son imperativas, porque tiene la finalidad de que el Estado obtenga los ingresos necesarios para satisfacer sus necesidades, e imponen el deber de pagar los tributos y de realizar otras actividades accesorias de ese objetivo. Su observancia debe mantenerse por un sistema de infracciones y sanciones, para evitar la violación de sus preceptos.

En efecto, tales normas legales son manifestaciones legítimas que emanan de la voluntad jurídicamente superior del Estado y por ello son obligatorias para los súbditos. Ahora bien, el concepto de obligatoriedad implica el de sanción, y por eso el cumplimiento del deber jurídico en el campo impositivo viene asegurado mediante un sistema de sanciones.

Las leyes fiscales han sido expedidas para que respondan al reclamo del interés general, y deben ser eficaces. El sometimiento y la colaboración de los gobernados posibilita la satisfacción de los intereses colectivos. En la medida que el pueblo sea más educado, y se disponga de una estructura política más justa y democrática, esa colaboración o cumplimiento de los deberes ciudadanos será mayor, porque se considera que así se facilita la solución de los problemas sociales.

Desgraciadamente, el incumplimiento o violación de la ley son constantes. Esto justifica que la legislación fiscal contenga un amplio capítulo sancionador. Sin él, las leyes no se cumplirían, serían creaciones literarias sujetas a los buenos deseos, y el desarrollo social encontraría serios obstáculos.

La existencia de un poder del Estado de dictar normas, tiene como consecuencia que se admita que se cuente con los medios necesarios para hacer cumplirlas, ya que es inherente a todo ordenamiento el dar efectividad a las normas que lo integran.

Las sanciones son los medios idóneos para el cumplimiento de la ley, y obligar al renuente a someterse a ella. Los medios sancionadores son diversos de acuerdo con los propósitos del legislador, algunos actúan en forma directa, y otros de manera indirecta, según el caso de que se trate.

“La sanción es un elemento necesario para mantener el principio de

eficacia de las normas y, consecuentemente, la legalidad, tanto en su fase intimidatoria de amenaza del poder público ante la posible inobservancia ilegal, como en su fase de imposición y ejecución, como coacción directa por la concreta violación de la ley." (28).

La evolución jurídica ha significado que la sociedad reconozca los derechos del hombre, pero procurando que puedan coexistir con los derechos propios de la comunidad. La legislación fiscal está inspirada en el interés general y en la utilidad pública, y para hacer eficaz, esa legislación, es necesario que el propio régimen jurídico consagre la potestad de establecer sanciones y la facultad de castigar las violaciones concretas de las leyes fiscales.

Indudablemente, si se ha otorgado al Estado la facultad de establecer contribuciones y, como consecuencia, la de percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares por concepto de impuesto, deben dársele también los medios para que haga cumplir la ley, y para reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tienden a evitar infracciones futuras. Estas son las sanciones represivas o penas, como las multas fiscales.

Sin embargo, no todas las sanciones son penas; existen sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido y a la reparación del daño causado, tratando de restablecer el orden externo existente antes de la violación. Esas sanciones compensatorias y reparatorias no tienen carácter penal. Tienen ese carácter el cobro coactivo y los recargos por la mora en el pago del crédito fiscal, respectivamente.

Claro está que si todos los sujetos, por su propia voluntad cumplieren espontáneamente con todas sus obligaciones fiscales, no sería necesaria la potestad punitiva tributaria.

La obligación tributaria y la obligación del derecho privado tienen como

analogía, tanto en una como en otra encontramos dos sujetos: acreedor y deudor, y un objeto.

Pero también encontramos notables diferencias entre las que podemos mencionar, entre uno y otro tipo de obligaciones, son las siguientes:

a). La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en cambio, la obligación del Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditada a que exista partida disponible en el presupuesto, en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b). La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.

c). En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en una obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad.

d). En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado.

e). En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar, en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

f). La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y

excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacer en dinero, en especie o en servicio.

g). La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no.

h). La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o tutela legítima e,

i). La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación.

“En suma la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”(31).

3. JURISDICCIÓN PUNITIVA TRIBUTARIA.

Etimológicamente la palabra jurisdicción significa decir o declarar el derecho. Desde un punto de vista general, la jurisdicción es una manifestación de la soberanía estatal: es la potestad, el poder o función del Estado, de aplicar las normas que regulan las relaciones sociales, lo que implica conocer de ciertos asuntos, tramitarlos y decidirlos con arreglo a las leyes. La etimología permite dar a esta expresión un sentido muy amplio que puede comprender, lo mismo, la actividad del Poder legislativo, la del Poder judicial que la del Poder Ejecutivo.

Se dice que la jurisdicción es pública por razón de su causa eficiente, porque emana de la autoridad pública; por razón del sujeto, porque quien la ejerce es persona pública; y por razón del fin, porque se dirige a la conservación del orden y de la utilidad pública.

La jurisdicción tiene cinco elementos: notio, vocatio, coertio, iudicium e imperium. Natio o conocimiento es la facultad de realizar las acciones necesarias tendientes a conocer de una cuestión y a comprobar la verdad; esto es, disponer que se practiquen todas las pruebas necesarias para ilustrar el entendimiento y la inteligencia del órgano del Estado titular de la jurisdicción, sobre los puntos de hecho y de derecho que los sujetos interesados presenten a su decisión.

Vocatio o llamamiento es la facultad de hacer que las partes comparezcan a juicio;

Coertio o coerción es la facultad de declarar perdido el derecho de las partes a ejecutar los actos no realizados dentro de los plazos legales, la de realizar las acciones sustantivas de las que debieron llevar a cabo y omitieron las partes, así como la de emplear la fuerza para el cumplimiento de las medidas ordenadas para el desenvolvimiento del proceso.

Judicium o decisión es la facultad de pronunciar resolución con arreglo a las leyes, declarando el derecho que corresponda a cada sujeto, lo que integra con la declaración de que los hechos comprobados coinciden con la hipótesis fáctica de la norma y con la aplicación de la consecuencia jurídica que en ella se prevé, la decisión está integrada, a su vez, por dos elementos: un juicio lógico y un acto de voluntad.

Imperium, es la facultad de usar la fuerza pública para hacer efectivas las decisiones.

La jurisdicción tiene por objeto establecer si en un caso concreto es o no aplicable una determinada norma jurídica; y, en caso de que lo sea, decidir que se aplique la consecuencia normativa. La jurisdicción supone, pues, la existencia previa de la norma jurídica que se va a aplicar.

El ejercicio de la jurisdicción es, en lo formal, aplicación de las normas procedimentales o procesales que regulan tal ejercicio, pero persigue también, en cuanto al fondo, aplicar las normas que tutelan intereses jurídicos.

La jurisdicción es una función que ejerce preferentemente un poder del Estado, el Poder Judicial, pero éste no ejerce la función de manera exclusiva; en efecto, corresponde no sólo al juez, sino a todo órgano del Estado que deba aplicar normas jurídicas generales, abstractas e impersonales cuyas decisiones tengan el carácter de normas jurídicas individualizadas. El acto administrativo y el acto jurisdiccional son esencialmente de la misma naturaleza, ya que ambos son creación de normas individualizadas.

Todo lo anterior hace que se plantee una dificultad para establecer una

mera demarcación o deslinde substancial entre la actividad administrativa y la jurisdiccional, se puede, sin embargo, caracterizar de modo formal por el órgano que la ejerce; o de modo material, por el contenido o naturaleza del acto.

Por ello, no debe identificarse función jurisdiccional con Poder Judicial, ya que no son expresiones conceptualmente equivalentes. Esto es, no debe confundirse una estructura orgánica de poderes con una clasificación de funciones; en estricto sentido, ninguna función es exclusiva de un Poder; por ejemplo, el Poder Ejecutivo no se limita a administrar, aunque ése sea su principal cometido, sino que ejerce funciones normativas y jurisdiccionales. Todo se reduce a una decisión de política legislativa.

La jurisdicción penal no se otorga en exclusiva, en calidad de justicia penal, a los tribunales, sino que una fracción de esa jurisdicción se atribuye a la Administración fiscal.⁽³⁰⁾

En efecto, en la legislación fiscal se contienen normas, en aplicación de las cuales, la Administración fiscal está facultada para imponer sanciones económicas de tipo represivo a los sujetos que incumplen sus obligaciones fiscales, infringiendo las leyes tributarias, las que regulan también el ejercicio de la jurisdicción punitiva del fisco.

La potestad punitiva, en cuanto ve a la aplicación de las normas del Derecho fiscal-penal, que se traduce en la imposición de las penas económicas conminadas por el incumplimiento de las obligaciones fiscales tipificadas como infracciones, constituye la jurisdicción punitiva de la Administración fiscal.

La jurisdicción punitiva del fisco se identifica con la jurisdicción penal en

general, de la cual es una de sus vertientes.

El Estado, en ejercicio de su soberanía, expide las leyes tributarias que han de regir, e impone su obediencia, entre otros medios, mediante pena de multa; ésta, sin duda alguna, es verdadera pena en sentido técnico.

La jurisdicción punitiva del fisco está encaminada a reprimir las infracciones que se cometen contra el ordenamiento fiscal, considerando a la pena de multa como uno de los elementos esenciales para su eficacia.⁽³¹⁾

Así como la pena de multa es una de las consecuencias posibles de la infracción tributaria, la jurisdicción punitiva del fisco es efecto y consecuencia de la existencia del ordenamiento fiscal, en virtud de la necesidad de reprimir las violaciones al mismo, con objeto de mantener en todo momento su eficacia.

En efecto, desde el instante mismo en que se da la existencia del ordenamiento fiscal, es inevitable que exista también una jurisdicción punitiva que, en aplicación de la ley, pueda infligir la penas conminadas a los sujetos que incumplan sus deberes frente al fisco.

La jurisdicción punitivas del fisco no constituye un fenómeno aislado, sino un aspecto de aquél más general que consiste en la facultad de la Administración fiscal de emitir decisiones en aplicación de las normas tributarias al caso concreto.

En efecto, todo el conjunto de normas que regulan los tributos pueden ser aplicadas precisamente por la misma Administración fiscal, lo que constituye el aspecto más importante de su actividad, del ejercicio de su función.

Desde luego, debe dejarse claramente sentado que, por virtud de nuestro régimen constitucional de facultades expresas, los órganos de la Administración fiscal no pueden hacer otra cosa que aplicar, en la materia de las infracciones fiscales, las normas descriptivas y sancionadoras establecidas por el Poder Legislativo.

La Administración fiscal se halla sometida, en el mismo grado que el resto del Poder Ejecutivo, al principio de legalidad. Sin embargo, este principio se acentúa dentro del Derecho fiscal penal; efectivamente, la exigencia *nullum crimen, nulla poena sine lege*, no es otra cosa que un imperativo político-jurídico que tiene plena validez positiva en virtud de su reconocimiento constitucional. Hay que interpretar ambas exigencias de forma que se traduzcan en la aplicación práctica del principio de legalidad específica dentro del campo penal.

"Su significación jurídica reside en que todo precepto jurídico penal; tanto en la determinación del hecho como la fijación de la pena, tiene que descansar en ley, pero además significa que todo precepto jurídico penal tiene que adoptar, en estos sus dos elementos, la forma de ley. La jurisdicción penal de la Administración fiscal sólo implica la aplicación de esa ley." (32).

Para las autoridades penales de la Administración fiscal no puede ofrecer interés más que aquello que contradiga un precepto penal previo, de validez general, y la pena económica habrá de ser impuesta, en cada caso particular, cuando, efectivamente, el caso en cuestión se halle comprendido dentro de ese precepto. La pena en el caso particular deberá ser la concreción de una norma general que, en último término, se apoya en una ley formal, y esa norma tiene que haberla determinado y circunscrito, en forma precisa. Este es el sentido auténtico del principio de legalidad dentro del campo fiscal-penal.

Pudiera considerarse que la atribución de la jurisdicción punitiva a la

Administración fiscal, resulta una intromisión indebida en una función que corresponde a los tribunales, contraria a la naturaleza de la función judicial penal, pero tal estimación resultaría equivocada, porque no existe actividad alguna que, esencialmente, tenga que estar reservada a los tribunales o a la Administración. Ello depende de la libre disposición del legislador.

Todo se reduce a una decisión de política legislativa que define quién debe juzgar y sancionar los ilícitos tributarios, los tribunales o la Administración fiscal; y en caso de que ambos poderes, el Ejecutivo y el Judicial, deban concurrir en el ejercicio de la función jurisdiccional, cuáles deben ser los límites de su respectiva competencia y cuáles deben ser los principios básicos en que cada uno debe apoyar su respectiva labor jurisdiccional.

El ejercicio de la jurisdicción punitiva del fisco no revela la quiebra del principio de separación de poderes, ya que éste no puede aplicarse en forma rígida e inflexible.

En lo que ve a razones de política legislativa, existen motivos que justifican la participación de la Administración fiscal en la jurisdicción penal.

“Utilizando la naturaleza de la pena conminada, como criterio diferenciador de política legislativa, se ha establecido que la jurisdicción respecto de los ilícitos fiscales, en tanto están sancionados con penas privativas de libertad, corresponde exclusivamente a los tribunales, porque la privación de la libertad es y debe ser privilegio del Derecho penal judicial; en cambio, la jurisdicción en relación con los ilícitos fiscales, en cuanto están sancionados con penas económicas, corresponde, también en exclusiva, a la Administración fiscal.”(33).

Considero también justificado que se asigne la jurisdicción punitiva a la Administración fiscal, por que con ello se procura reunir orgánicamente la función de represión de las

infracciones tributarias en las unidades administrativas a las que corresponde la aplicación del grupo de normas que establecen las obligaciones cuyo incumplimiento configura tales infracciones.

Si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les impone la legislación tributaria, la Administración fiscal tiene facultades para realizar sus pretensiones mediante el uso directo de medios de coerción, sin necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos de la administración fiscal.

La ejecutoriedad de los actos administrativos del fisco se explica por el carácter público de dichos actos, ya que todos los actos de soberanía tienen, como tales, el poder de imponerse a los súbditos, carácter que no es exclusivo de los actos administrativos, sino común a los actos legislativos y jurisdiccionales.

La jurisdicción penal del fisco deriva también del carácter ejecutivo de la administración, y constituye uno de los medios de ejercer la potestad ejecutiva que se reconoce a la propia autoridad.

La jurisdicción punitiva del fisco es una de las facultades propias de los poderes estatales necesaria para el cumplimiento integral de sus funciones; es un elemento indispensable de la potestad punitiva, y esta, a su vez, lo es de la potestad tributaria, en tanto que ésta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que es imprescindible la coerción que se traduce, entre otras consecuencias, en la imposición de sanciones punitivas.

Se justifica, pues, que se atribuya al fisco la jurisdicción penal, ya que es posible sostener que el legislador ha procedido de acuerdo con criterios de validez indudable, y que

derivan del hecho de que la pena se impone precisamente para reprimir las transgresiones que se producen en un campo cuya jurisdicción le ha sido previamente encomendada.

Además, la configuración de la administración como un poder jurídico, y en tal sentido autosuficiente, refuerza la justificación de la jurisdicción punitiva del fisco. Su fundamento es paralelo al que justifica la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos de administración tributaria: ni la administración fiscal tiene que recurrir a los tribunales para cobrar coactivamente los tributos, ni tampoco para imponer multas por la comisión de infracciones fiscales.

La jurisdicción penal atribuida al fisco y la jurisdicción punitiva atribuida a los tribunales, tiene como fundamento común el que ambas han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos establecidos por el ordenamiento jurídico a cargo del individuo frente a la colectividad.

“Todo poder del Estado es facultad de obrar, emana de la soberanía, y por tanto esta investido del principio de autoridad. Pero esta facultad de obrar con autoridad que tiene la administración fiscal, en cuanto parte del Poder Ejecutivo del Estado, se diversifica en varias facultades, cada una de las cuales lleva insito el mismo principio de autoridad. Las facultades de la administración fiscal son la reglamentaria, la imperativa, la jurisdiccional y la ejecutiva; pero de poco serviría estas facultades si la administración fiscal no tuviera la de sancionar las faltas que se cometan contra las reglas que regulan los impuestos. La jurisdicción punitiva viene, pues, a coronar el conjunto de facultades de la administración fiscal.” (34).

Como se desprende de lo que se lleva dicho, la jurisdicción punitiva del fisco deriva de la soberanía y es un atributo indispensable para la existencia del estado y para la realización de sus fines.

“Privar a la administración fiscal de la jurisdicción punitiva sería privar a las leyes tributarias de adecuada defensa, y condenar al desorden la labor del fisco. De aquí la existencia de esta jurisdicción que no considera los delitos sino las infracciones, y que por consiguiente deja expedita la acción de los tribunales para castigar los ilícitos que entran en el campo de lo criminal.”(35).

Al ejercer su poder sancionador, el órgano de la administración fiscal realiza un acto formal y materialmente administrativo, aunque implique la constatación de la violación de una norma y la imposición de una sanción, que es lo mismo que hace el juez penal; ya que, exactamente del mismo modo, el acto del órgano administrativo y el acto de un tribunal son creación de normas individualizadas, que se realizan, ambas, constatando que un hecho coincide con el supuesto de la norma, lo que constituye la condición para decidir que debe aplicarse la consecuencia jurídica prevista en la propia norma. Entre uno y otro tipo de acto no se da, pues, una distinción de esencia, sino una mera diferencia técnica.

Consecuentemente, el hecho de que las infracciones tributarias sean juzgadas por los órganos de la administración fiscal no altera su naturaleza penal.

4.- COMPETENCIA DE LOS ORGANOS DE LA ADMINISTRACION FISCAL.

Competencia es la porción de jurisdicción que se atribuye a los órganos que pertenecen a un mismo orden administrativo o jurisdiccional. La jurisdicción se distribuye entre los distintos órganos, de modo que se otorga una parte a cada uno de ellos.

Es la facultad de conocer de determinados negocios, que la ley ha colocado dentro de la órbita de sus atribuciones; es la aptitud de ejercer su jurisdicción dentro de los límites en que le está atribuida con preferencia o exclusión de los demás órganos a los que está atribuida la jurisdicción, implica el concurso de varios órganos respecto de un mismo objeto que, por tanto, se distribuye entre ellos. Por extensión se denomina competencia al conjunto de reglas contenidas en las normas que regulan dicha atribución.

Desde un punto de vista objetivo, la competencia es el ámbito y el espacio en que se ejerce la jurisdicción.

Desde el punto de vista subjetivo, la competencia es el poder o facultad concedido en particular a cada uno de los órganos del mismo orden.

En el estado actual de evolución jurídica, la competencia sólo puede ser atribuida a órganos estatales preconstituidos, esto es, jurídicamente existentes.

La relación existente entre jurisdicción y competencia, es la que se da entre el todo y la parte, la jurisdicción es el todo y la competencia la parte: implica el concurso de varios órganos respecto de una jurisdicción que, por tanto, se distribuye entre ellos.

Sin embargo, la diferencia conceptual que se puede establecer entre jurisdicción y competencia no responde sólo a un criterio cuantitativo, sino también a un criterio de sustancia o cualitativo. En efecto, la jurisdicción supone una función, y la competencia una atribución, facultad o poder de desarrollar la función. La competencia es la capacidad que se reconoce a un órgano específico del Estado para intervenir en determinados casos.

Jurisdicción es, pues, la capacidad genérica que corresponde al poder o ente en conjunto, y competencia es la capacidad específica que corresponde a un órgano que forma parte de ese poder o ente; ello implica sostener que la competencia supone siempre la jurisdicción.

En nuestro sistema jurídico, conforme a lo previsto por el artículo 90 de la Constitución Federal y los artículos 14 y 15 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, los órganos de la Administración Pública Federal se deben crear por medio de la citada Ley Orgánica y del Reglamento Interior de cada Secretaría de Estado y Departamento Administrativo.

En efecto, el artículo 80 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que el Supremo Poder Ejecutivo de la Unión se deposita en un solo individuo que se denomina Presidente de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo el órgano unipersonal, titular del Poder Ejecutivo, de acuerdo con el artículo 90 de la propia Carta Magna, para el despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación, será auxiliado por el número de Secretarías que establezca el Congreso por una Ley, la que distribuirá los negocios que han de estar a cargo de cada Secretaría.

Por su parte, el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que despliega el artículo 90 Constitucional, crea 17 Secretarías de estado y un Departamento Administrativo; una de tales Secretarías de Estado es, precisamente, la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público.

Por lo que toca a la asignación de competencia, ésta se hace a través de seis distintos instrumentos jurídicos:

“La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Reglamento Interior de cada Secretaría, el Acuerdo de Adscripción, los Acuerdos de Delegación expedidos por el Secretario del Ramo, los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Gobiernos de los Estados, y el Acuerdo Presidencial a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al Distrito Federal para su coordinación en impuestos federales.” (36).

La propia Ley Orgánica en su artículo 18 previene que en el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de estado y Departamento Administrativo, que será expedida por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los Titulares podrán ser suplidos en sus ausencias.

De acuerdo con el artículo 2o. del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría contará con los siguientes funcionarios principales: Secretario, Subsecretario de Hacienda y Crédito Público, Subsecretario de Ingresos, Subsecretario de Egresos, Oficial Mayor, Procurador Fiscal de la Federación y Tesorero de la Federación.

Conforme al espíritu del artículo 17 de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal, las Secretarías de Estado y Departamento Administrativo contarán con Unidades Administrativas centrales y con órganos administrativos desconcentrados; éstos estarán jerárquicamente subordinados a los órganos centrales y tendrán facultades específicas para resolver

sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso por las respectivas disposiciones legales.

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, las autoridades fiscales de las entidades federativas que se encuentran adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen con tal carácter, sólo procederán los medios de impugnación que establecen las leyes federales.

La jurisdicción que se asigna a las Administraciones fiscales para declarar que se han cometido una infracción fiscal y para imponer la pena de multa correspondiente, aplicando las normas jurídicas relativas, se distribuye entre los distintos órganos que componen dichas administraciones.

El reparto del poder de sancionar que se hace entre varios de los órganos que componen las Administraciones fiscales trae como consecuencia, por una parte, que algunos de tales órganos tengan tal poder y otros carezcan de él; y, por el otro lado, que algunos de los órganos a los que se asigne el poder penar, lo tengan concedido íntegramente y otros lo tengan limitado por razón de materia, cuantía o territorio.

Desde el punto de vista de la competencia externa, a las Administraciones Fiscales Locales de Recaudación; Auditoría Fiscal; Jurídica de Ingresos y de Aduana les corresponde sancionar, solamente, los incumplimientos de las obligaciones fiscales establecidas por las leyes federales, y a las administraciones fiscales estatales y municipales les toca, respectivamente, sancionar los incumplimientos de las obligaciones fiscales estatales y municipales.

Al Secretario le corresponde originalmente la facultad de imponer todo tipo de sanciones por infracciones a las leyes fiscales federales, y conservará, en todo caso, aun cuando la delegue.

El Subsecretario de Ingresos está facultado para imponer las sanciones que competen a las dependencias que le han sido adscritas.

Al Procurador Fiscal de la Federación le corresponde imponer sanciones por infracciones a las leyes fiscales excepto cuando competa imponerlas a otra unidad administrativa de la Secretaría.

A la Administración General de Recaudación le compete imponer multas por el cobro de cantidades compensadas indebidamente así como por infracciones a las disposiciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes, por omisiones en la presentación de declaraciones y avisos.

La Administración Especial de Recaudación también tiene facultades para imponer multas en los casos establecidos en el párrafo anterior respecto de los contribuyentes a que se refiere el artículo 111 apartado D del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismas que se mencionan con posterioridad.

Compete a la Administración General Jurídica de Ingresos imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales que rigen la materia de su competencia.

Al Administrador Central de Operación, Administradores de Operación "1" y "2", Administrador de Recursos Administrativos, y Subadministradores de Recursos

Administrativos "1", "2" y "3", también les compete imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales que rigen la materia de su competencia.

Por lo que respecta a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, le compete imponer multas y sanciones por infracciones en todo lo concerniente a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, y accesorios de carácter federal.

A su vez, la facultad anterior se encuentra también delegada a los Administradores Centrales de Operación de la Fiscalización y de Procedimientos Legales de Fiscalización, así como a los Administradores de Auditoría Fiscal, de Auditoría de Dictámenes; de Auditoría de Comercio Exterior, de Auditoría al Sector Paraestatal y de Asuntos de Defraudación Fiscal y de Fuentes Ilícitas de Ingresos, en sus respectivas competencias.

La dirección General de Interventoría tiene facultad para imponer multas por el incumplimiento o el cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban y, en su caso, propicien la contabilidad, declaraciones, avisos, datos y otros documentos e informes.

Las Administraciones Locales de Recaudación están facultadas para imponer multas cuando los obligados no presenten las declaraciones, avisos y documentos en los plazos respectivos.

A su vez, las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, pueden imponer multas a los contribuyentes por el incumplimiento de sus obligaciones en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal. Así como los que procedan por la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones

de seguridad social y en el inter de los descuentos correspondientes.

Asimismo a las Aduanas les corresponde sancionar las infracciones a las disposiciones legales materia de su competencia y que conozcan al ejercer las facultades que el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público les otorgue.

En relación a los impuestos coordinados el Estado y el Distrito Federal ejercerán las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de imponer las infracciones que descubran en relación al Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales federales relativas al cumplimiento de los impuestos federales coordinados.

Las funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se confieren al Estado y al Distrito Federal serán ejercidas por el Gobernador de la Entidad y por el Titular del Distrito Federal, así como por quienes conforme a las disposiciones locales tengan facultades para administrar contribuciones. A falta de tales disposiciones, las facultades serán ejercidas por quienes realicen funciones de igual naturaleza, en relación con contribuciones locales

CITAS BIBLIOGRAFICAS.

CAPITULO SEGUNDO.

- 19).- Carrancá y Trujillo Raúl., Derecho Penal Mexicano., Tomo I, 4ta. Edición, Editorial Porrúa, México D.F., 1975, Pág. 113.
- 20).- Carrancá y Trujillo., Ob. Cit. Pág. 114.
- 21).- Maggiore Giuseppe., Ob. Cit. Pág. 243.
- 22).- Carrancá y Trujillo., Ob. Cit. Pág. 114.
- 23).- Maggiore Giuseppe., Ob. Cit. Pág. 230.
- 24).- Maggiore Giuseppe., Ob. Cit. Pág. 236.
- 25).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 29.
- 26).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 29.
- 27).- Serra Rojas Andrés., Derecho Administrativo., Tomo II, 6ta. Edición, Editorial Porrúa, México D.F. 1977, Pág. 412.
- 28).- Margain Manatou., Ob. Cit. Pág. 246.
- 29).- Pallares Eduardo., Diccionario de Derecho Procesal Civil., 8va. Edición, Editorial Porrúa, México D. F., 1982, Pág. 506.
- 30).- Merkl Adolfo., Teoría General del Derecho Administrativo., Editorial Egea, Madrid España 1981, Pág. 247.
- 31).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 35.
- 32).- Merkl Adolfo., Ob. Cit. Pág. 356.
- 33).- Merkl Adolfo., Ob. Cit. Pág. 357.
- 34).- Merkl Adolfo., Ob. Cit. Pág. 353.
- 35).- Lomelí Cerezo Margarita., El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal., 4ta. Edición, México D.F., 1987, Pág. 68.

36).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 52.

CAPITULO TERCERO.

CAPITULO III.- TEORIA DE LEY FISCAL-PENAL.

SUMARIO: 1.- *Fuentes de la ley Fiscal-penal.* 2.- *Interpretación de la ley fiscal penal.* 3.- *Ambitos de la ley fiscal penal.*
4.- *Legislación fiscal y las infracciones.*

1.- FUENTES DEL DERECHO FISCAL PENAL.

La expresión fuente de derecho tiene un triple sentido; se distinguen las fuentes reales, las fuentes de producción y las fuentes de conocimiento.

Las fuentes reales son el conjunto de razones determinantes del contenido de las normas jurídicas; esto es, los motivos de conveniencia social que se dieron en un momento determinado e impulsaron al legislador a expedir la ley.

Se considera fuente de producción a la voluntad que tiene en sí misma la potestad de crear el derecho, por lo tanto a los órganos de autoridad que establecen la norma. En la actualidad la única fuente del derecho es la voluntad soberana del pueblo expresada por medio de sus órganos autorizados para ello; esto es, sólo el Estado es capaz de producir disposiciones de carácter jurídico. Debe apreciarse que si bien en otras ramas jurídicas la administración pública puede producir normas válidas, en Derecho fiscal-penal sólo la declaración de voluntad del Estado, emanada directamente del Poder Legislativo, constituye fuente del Derecho fiscal-penal.

Se llama fuente de conocimiento a la manifestación misma de aquella voluntad; es decir, a la forma en que el Derecho se objetiva en la vida social. Pueden ser inmediatas, según lleven en sí mismas la fuerza obligatoria propia del derecho objetivo, o bien la adquieran por derivación, en cuanto la fuente inmediata las reconoce como elementos subsidiarios del derecho objetivo mismo.

La única fuente inmediata se halla constituida por la ley estricto sensu; las medidas son: la costumbre, los principios generales del derecho, la analogía y la jurisprudencia.

2.- La ley como única fuente.

Insisto en que la única fuente inmediata de producción y conocimiento del Derecho fiscal-penal es la Ley, puesto que en relación con esta rama jurídica, no lo son la costumbre, ni los principios generales del derecho, ni la analogía, ni la jurisprudencia; de aquí que no haya infracción ni multa fiscal sin ley.

La Ley fiscal-penal, en sentido formal, es la manifestación de la voluntad colectiva expresada mediante los órganos legislativos, y publicada en el Diario Oficial de la Federación, en la que se definen infracciones y se establecen penas económicas.

La Constitución Federal, en su artículo 73, fracción XXI establece que el Congreso tiene facultad, para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

Por su parte, en el artículo 14 constitucional, párrafo segundo se establece que nadie podrá ser privado de sus propiedades sino conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; y en el párrafo tercero, "queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable a la infracción de que se trata". Considero que este principio de legalidad, reserva o exclusividad, es aplicable en materia de infracciones fiscales, las que de acuerdo a tal precepto constitucional, deben juzgarse y sancionarse "conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

De lo anterior se desprende que la función legislativa en materia fiscal-penal federal ha sido reservada constitucionalmente al Poder Legislativo, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores, es decir, al Congreso de la Unión, correspondiendo al Ejecutivo sólo la promulgación de las leyes y su ejecución.

El Derecho fiscal-penal puede afectar tan profundamente el patrimonio, que está en la imperiosa necesidad de limitar su acción con una garantía tan estricta.

En México, en el ámbito federal, son fuentes del Derecho fiscal-penal material: el Código Fiscal de la Federación y el Código Aduanero, que contienen disposiciones que tipifican infracciones y establecen pena de multa.

3.- La tipicidad.

La ley fiscal-penal garantiza el patrimonio de quienes no infringen la norma fiscal-penal (*nullum crimen sine lege*), y constituye una garantía de que la Administración fiscal sólo podrá considerar infracción fiscal la conducta tipificada como tal en la ley, y sólo impondrá pena económica si ésta se encuentra establecida, y dentro de los límites que en la propia ley se fijan, (*nulla poena sine lege*).

El principio de legalidad cumple, pues, dos funciones recíprocamente condicionadas: función limitadora de las fuentes formales del Derecho fiscal-penal, puesto que se proclama que la ley es su única fuente formal, función de garantía jurídica de certeza y función de garantía política de seguridad.

Esta garantía protege contra la arbitrariedad de la Administración fiscal, y

asegura que nadie será castigado sino por las conductas que la ley halla de antemano definido como infracciones fiscales, y que no podrá ser sancionado sino con las penas, y conforme a la medida previamente establecida en las leyes.

El principio de legalidad en materia fiscal-penal tiene su fundamento en que para que la pena produzca su función de coaccionar psíquicamente, han de hallarse definidos la infracción y la pena en la ley, ya que para que una amenaza produzca efecto intimidante, el amenazado tiene que saber por qué se lo comina y con qué se le coacciona. Como consecuencia, la existencia de una pena supone una Ley fiscal-penal anterior, pues solamente la amenaza del mal por la ley fundamenta el concepto y la posibilidad jurídica de una pena. Por otra parte la existencia de una pena está condicionada por la existencia de la acción amenazada, pues la pena conminada está ligada por la ley al acto, como supuesto jurídicamente necesario. Finalmente, el acto legalmente amenazado está condicionado por la pena legal, pues el mal, como consecuencia jurídicamente necesaria, está obligado por la ley o la concreta lesión jurídica.

Por tanto, nadie puede ser castigado con pena de multa por la Administración fiscal sino por las conductas que la ley ha tipificado como infracción fiscal, ni con otras penas establecidas legalmente. Una conducta no será punible más que cuando pueda incluirse en alguno de los tipos de infracción fiscal descritos en el Código Fiscal o en otra ley fiscal, y nunca será castigada con pena de clase diversa de la establecida por la ley, ni podrá exceder de la medida fijada por ésta dentro de un *mínimum* y un *máximum*.

Como ya vimos, la tipicidad se halla expresamente establecida en los párrafos segundo y tercero del artículo 14 de la Constitución Federal.

4.- Caracteres de la Ley fiscal-penal

Los caracteres de la Ley fiscal-penal son los siguientes:

a). Es exclusiva, puesto que sólo ella crea infracciones fiscales y establece penas económicas.

b). Es obligatoria, ya que todos han de acatarla, tanto los contribuyentes como los órganos de la Administración fiscal.

c). Es ineludible, puesto que las leyes sólo se abrogan o derogan por otras posteriores. (Artículo 9o del Código Civil Federal).

d). Es igualitaria, ya que nuestra Constitución, en sus artículos 1o y 13, proclama que todas las personas son iguales ante la ley, lo que no se opone a que las penas se adecúen a las circunstancias objetivas de la infracción y a las condiciones subjetivas del infractor.

e). Es constitucional, puesto que en nuestro país la ley se invalida cuando se opone a los principios constitucionales, de acuerdo con lo establecido por los artículos 1o, 103, 107 y 133 de la Constitución Federal.

2.- INTERPRETACIÓN DE LA LEY FISCAL-PENAL

Cuando la ley está en vigor y ha de aplicarse, frente a ella se dan las variadas situaciones de la realidad, surgiendo entonces la necesidad de interpretarla. La interpretación es una operación lógico-jurídica que tiene como finalidad descubrir, esclarecer o desentrañar el sentido, la voluntad y el exacto alcance de la ley, a fin de aplicarla correctamente a los casos concretos de la vida real.

No sólo las leyes oscuras, confusas o equívocas deben ser interpretadas; lo han de ser todas, incluso las clarísimas, aquéllas cuyo sentido parece evidente; toda ley, por el hecho de aplicarse, es interpretada, ya que la fórmula tiene necesariamente carácter general y abstracto que debe cotejar con el hecho de la vida real, precisando previamente el sentido y la conciencia de la norma, se produce, pues, un proceso de subsunción, al que contribuyen los órganos interpretativos, por procedimientos gramaticales y teleológicos, y con resultados declarativos, extensivos o progresivos.

La labor interpretativa es inseparable de cierto subjetivismo. A menudo más que la ley misma, lo que se pone en práctica es la apreciación que de ella han hecho los órganos del Estado. Apenas entra en vigor la ley, surgen varios modos de entenderla por parte de quienes la interpretan por razón de estudio, o de parte de quienes deben interpretarla con motivo del ejercicio de su función o de su profesión. Esto explica las distintas y aún contradictorias resoluciones, así administrativas como jurisdiccionales.

Las reglas y principios generales de la interpretación son aplicables al Derecho fiscal-penal, pero los métodos de interpretación del Derecho tributario punitivo no son los del Derecho privado, porque la estricta legalidad de aquél obliga a manejar con mayor prudencia los criterios restrictivos y extensivos.

Debe partirse, ante todo, del principio de que la ley es la única fuente del Derecho fiscal-penal; sin embargo, los textos legales no son el Derecho sino la forma de expresión de éste. Por ello, al interpretar esos preceptos escritos, lo que se pretende es descubrir el sentido de la expresión, lo que no se identifica con el objeto y que tiene como elemento intermedio la significación.

A través del tiempo se han mantenido dos posiciones contrapuestas, para establecer la significación de los artículos de una ley. Una propugna una interpretación filológica-histórica o exegética, y otra que sigue un método lógico-sistemático-teleológico.

La primera, identificaba el sentido de la ley con la voluntad del legislador, equiparando el sentido de los textos legales con la intención significativa del autor de la ley, lo que constituye un error, pues el propósito y voluntad de aquél puede no ser el que luego objetivamente tienen los preceptos de una ley, pues ésta, una vez promulgada se independiza de su origen.

Debe tomarse en cuenta, asimismo, que cuando se trata de interpretar una ley, no puede limitarse a sus escuetos preceptos, que frecuentemente fue lo único que contempló el legislador, sino que se han de armonizar con el ordenamiento jurídico del país, en su conjunto, y estar de acuerdo con el tiempo. En efecto, puede ocurrir que sea necesario atender no al momento en que la ley fue elaborada, sino al instante de su aplicación, teniendo en cuenta las modificaciones sobrevenidas en otros sectores del ordenamiento jurídico considerado en su conjunto como una realidad. Una ley no tiene sólo valor aislado, sino que las otras leyes la limitan y la matizan. Si algunas de éstas se modifican, puede resultar indirectamente modificada la significación y alcance de otras que siguen inalteradas en sus palabras. Esto, que se da en caso de remisión expresa o tácita a otras leyes, puede darse también sin tales referencias, dada la solidaridad de las distintas piezas del sistema jurídico. (37).

En suma, la interpretación consiste en la busca del espíritu, propósito y

razón de la ley, esto es, de la voluntad objetiva de la ley, y no es la busca de la voluntad subjetiva del legislador.

La interpretación puede clasificarse conforme: al sujeto que la hace, a los medios que se emplean y al resultado a que se llega.

1).- Clases.

Conforme a los sujetos, la interpretación puede ser auténtica, doctrinal y administrativa o judicial.

a). Interpretación auténtica.

La interpretación auténtica o legislativa consiste en la explicación del contenido de una ley o de un precepto legal hecha por el propio sujeto de que emana; esto es, del mismo legislador cuando interpreta una ley, explicando el texto, o fijando el sentido en que, para su aplicación, deben tomarse las palabras o expresiones que se usaron.

La interpretación auténtica más que simple constatación racional del sentido de la norma, es una verdadera y propia norma en la cual el elemento imperativo predomina sobre el elemento lógico de una manera tal que puede incluso superarlo y excluirlo completamente. La interpretación auténtica puede ser de dos clases: simultánea o contextual y posterior

La interpretación simultánea o contextual es la que el legislador hace en el propio texto de la ley, al incluir en la ley normas que tienen una mera finalidad interpretativa de otras normas de la misma ley. En algunos Códigos se dan definiciones de los términos legales que se usarán en sus artículos; en Inglaterra existe una ley dedicada a este propósito, la Interpretación Act, de 1889.

Es incorrecto que se denomine interpretación auténtica a las exposiciones de motivos de los Códigos y a los pareceres de los miembros informantes de las comisiones; emitida en el debate parlamentario; éstos relevan el designio del legislador, pero lo que debe ser esclarecido es la voluntad de la ley, por lo que sólo han de utilizarse por el intérprete como elementos históricos, a fin de conocer el proceso de generación de las leyes.

“La interpretación auténtica posterior es la que hace el legislador después de dictada la ley, para aclararla fijando el sentido y alcance, en casos de excepcional trascendencia. En este caso se trata de una norma de interpretación, que no posee nuevo contenido legal, sino que restituye el verdadero significado, a menudo torcido por los fallos judiciales.” (38).

b). Interpretación doctrinal.

La interpretación doctrinal es la exposición del contenido de la ley fiscal-penal hecha por los juristas al realizar la investigación que produce las teorías que integran la ciencia jurídica; su exposición se hace en artículos de revistas, monografías, tratados, etc. Debe aclararse que no podría entenderse una teoría que no esté destinada a ser aplicada en la práctica.

La dogmática se construye sobre leyes, por los juristas, de otra parte una práctica que no estuviere penetrada de espíritu, científico, sería un vano empirismo. Los resultados de los estudios de los teóricos, tienen gran utilidad e importancia en aplicación de las leyes y cotidianamente se usan por los abogados en sus debates forenses las opiniones de los tratadistas. Como ya se ha dicho, la doctrina no es fuente productora del derecho, por ello, lo anterior no puede significar, en modo alguno, que se vuelva hoy a dar eficacia de fuente inmediata de derecho a los pareceres de los jurisconsultos (*communis opinio doctorum*) como aconteció en Roma.

c). Interpretación administrativa y judicial.

La interpretación administrativa y judicial es la que se hace cotidianamente por los órganos ejecutivos y jurisdiccionales (usus fori), con el fin de aplicar la ley según la verdadera voluntad contenida en ella. De acuerdo con el artículo 89 fracción I y 90 de la Constitución Federal, a los órganos del Poder Ejecutivo les corresponde aplicar las leyes que tipifican infracciones fiscales y establecen pena de multa para quienes las cometen; ahora bien, aplicar tales leyes implica, necesariamente, interpretarlas. Esta interpretación sólo tiene fuerza para el caso concreto que está decidiendo, excepto cuando se establece una tesis jurisprudencial, en que se convierte en obligatoria para los propios órganos jurisdiccionales.

En suma, por lo que se refiere al Derecho fiscal-penal, la función de los órganos administrativos y de los jueces no es la de establecer las normas, sino la de aplicarlas las leyes.

El arbitrio administrativo y judicial es absolutamente imprescindible si se quiere individualizar la justicia, pero no debe ser concedido más que a sujetos con responsabilidad y preparación especializada. Tal arbitrio debe ser ejercido en un adecuado equilibrio entre las necesidades sociales y las garantías individualidades

2).- Métodos de interpretación y unidad interpretativa.

Para el esclarecimiento de la voluntad de la ley, se puede utilizar los métodos de interpretación gramatical y teleológico. Aunque hay dos medios interpretativos, la interpretación debe ser siempre única, y el intérprete debe valerse armónicamente de ambos métodos.

a).- Interpretación gramatical.

El método de interpretación gramatical o lexicográfico trata de desentrañar la voluntad de la ley atendiendo al significado propio de las palabras con que está expresada y comprende tanto al elemento literal como el sintáctico. Se parte del supuesto de que todas las palabras contenidas en las disposiciones legales tienen su razón de ser, nada hay superfluo; y de que éstas se hallan formuladas para expresar exactamente la voluntad legal. Por eso no pueden interpretarse de distinto modo a lo que dicen, alegando un pretendido error de redacción o el deseo de adentrarse mejor en su sentido

La búsqueda de la voluntad de la ley por su significado literal debe preceder a cualquier otro método, debe ser la primera fase de la labor interpretativa, porque es presumible que el legislador haya expresado la voluntad de la ley con lenguaje claro y apropiado; esto es, que es posible la coincidencia entre la significación literal de la ley y su voluntad.

En el momento en que aparecen dudas en el uso de las palabras, se ha de rebasar la mera interpretación gramatical o literal, para acudir a la teleológica; es decir, que el valor expresivo de una palabra sólo se consigue fijar traspasando el límite gramatical. El puro método exegético puede ser insuficiente. No se da oposición real entre la ratio verborum y la ratio legis, puesto que la voluntad de la ley no puede ser captada sin prestar cuidadosa atención a la finalidad de la ley. La validez significativa es, por ende, meramente provisional.

Puede darse discordancia entre la expresión escrita y la voluntad de la norma; ésta, puede ser de dos tipos: cualitativa y cuantitativa. Es cualitativa, cuando la ley quería expresar con la palabra empleada una cosa diversa; es cuantitativa, cuando quería decir más o menos.

b).- Interpretación teleológica.

Para interpretar la ley hay que emplear procedimientos históricos y finalistas. Por ser finalista el Derecho fiscal-penal, la interpretación de la ley ha de ser teleológica. "Esta es la que mejor descubre la íntima significación de los preceptos, la verdadera voluntad de la ley, deduciéndola no sólo de las palabras, sino de los múltiples elementos que contribuyen a formar las disposiciones legislativas."(39).

La interpretación teleológica para descubrir la voluntad legal, ha de valerse de los factores siguientes: telos, ratio legis, conjunto sistemático y elemento histórico.

El telos y la ratio legis. Es precisamente lo esencial de este método, lo que le da nombre. Buscar el fin para el que fue creada la ley, en conexión con todo el ordenamiento jurídico, debe ser, en última instancia, la labor del que juzga. La formación teleológica de los conceptos tiene valor decisivo en la interpretación que se logra determinando todo el fin que inspira las disposiciones legales. En la ley fiscal-penal esa finalidad consiste en la tutela de un bien jurídico, que prescinde a la descripción del tipo legal. Por eso es forzoso tener a éste en cuenta para conseguir una correcta interpretación de la ley.

"Para lograr el esclarecimiento de la voluntad de las leyes, hay que descubrir, por tanto, mediante el método teleológico, el fin o razón de ser del precepto que se revela en el bien o interés jurídico protegido y a veces por la pena impuesta. Claro que hay que evitar el confundir la ratio legis con los motivos ocasionados de hecho u occasio legis, esto es, las circunstancias contingentes que pueden haber aconsejado la expedición de la norma, ya que éstos se olvidan mientras que la voluntad objetiva en a ley permanece separada de los motivos originales."(40).

Los tipos de infracciones fiscales se construyen para proteger un bien jurídico concreto. Tener en mente el objeto de protección es el primer paso para poder aplicar la ley conforme a su sentido y conseguir una recta interpretación de su texto. Por ese camino se llega a comprobar el perjuicio en el bien jurídico protegido.

Conjunto sistemático. Es preciso acudir a todo el sistema jurídico para hacer una interpretación verdadera de las leyes. En el Derecho positivo, aunque sea imperfecto, hay un orden y un sistema. Esto quiere decir que ninguna disposición jurídica vive aisladamente, de manera autónoma, sino que se encuentra íntegramente ligada con las otras, como moléculas de una materia. Así, el sentido profundo de un artículo se revelará al ponerlo en correlación con los otros artículos o leyes que regulan el mismo género de institutos jurídicos, como un contexto unitario .

El contexto de la ley sirve para ilustrar el sentido de cada una de sus partes de manera, que debe buscarse entre todas ellas la debida correspondencia y armonía; de esta manera, los pasajes oscuros de una ley pueden ser claros por medio de otros de la misma ley o por medio de otras leyes que versen sobre el mismo asunto.

Más aún, dentro del conjunto sistemático, para la interpretación teleológica, figuran los principios generales del instituto jurídico y la tendencia doctrinal en que se fundamenta por ser los criterios básicos de las leyes .

Elemento histórico. El Derecho fiscal-penal vigente no surge de una vez, por un capricho o por una arbitrariedad; sino que es el producto de una evolución histórica. Por eso puede ser no solo necesario, sino de esencial importancia, para captar la esencia de un precepto legal o de una ley, colocarse en las condiciones en que se produjo la disposición y conocer la historia de su desenvolvimiento. El interprete, debe buscar el origen de una disposición concreta, debe seguir paso a

paso el desarrollo y las modificaciones por que ha pasado antes de adoptar el aspecto y los caracteres que tiene en el texto vigente." (41).

3.- AMBITOS DE VALIDEZ DE LA LEY PENAL FISCAL .

La ley, y por tanto la ley fiscal penal, es un acto de voluntad colectiva manifestada por los órganos del Estado, mediante el cual se regula jurídicamente, hacia el futuro, un conjunto de relaciones sociales. Como declaración de voluntad, la ley no tiene eficacia permanente, sino circunscrita a la persistencia de la voluntad que la anima; es decir, limitada el tiempo en que se haya en vigor.

En México, que esta organizado en régimen Federal se presentan problemas de validez de la ley en orden de la materia, y que afecta a la competencia Federal, Estatal y Municipal.

Por la misma razón de que la ley es un acto de voluntad popular expresada por los órganos del Estado, resulta obvio que su eficacia se circunscribe al lugar en que pueda ejercitarse y extenderse el poder estatal.

En consecuencia, deben estudiarse los problemas que se presentan relativos a la eficacia de la ley fiscal-penal respecto al tiempo, a la materia y al espacio.

a).- VALIDEZ MATERIAL.

La validez material en la ley fiscal-penal es una cuestión que se plantea en el régimen Federal de México, por la existencia de actividades beligerantes coincidentes en materia

fiscal de la federación los Estados y Municipios." (42).

En efecto, como resultado de lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, la Federación, los Estados que la integran y los Municipios, tienen cada uno legislaciones tributarias que establecen a cargo de sus respectivos sujetos pasivos, principales y secundarios, obligaciones de pagar, hacer, no hacer y tolerar; y, como consecuencia, tipifican algunos incumplimientos de tales deberes como infractores fiscales y les señala penas económicas que deben imponer los órganos de la administración fiscal.

Lo antes expuesto hace evidente que la expedición de la Ley fiscal-penal federal, esto es, la tipificación y sanción de las infracciones fiscales que se integra con el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales, corresponde a los órganos legislativos federales.

A su vez, la Ley fiscal-penal estatal, es decir, la tipificación y sanción de las contravenciones fiscales que se configuran con el incumplimiento de las obligaciones fiscales locales, debe ser expedida por las legislaturas de cada una de las entidades federativas.

Finalmente, la Ley fiscal-penal municipal, o sea las normas que crean el tipo de faltas fiscales y establecen las sanciones correspondientes, sólo pueden ser expedidas por las legislaturas de cada ente estatal para los municipios que lo integran. En otras palabras, las legislaturas de los Estados expedirán las leyes que contendrán las normas que establezcan las obligaciones fiscales municipales y, como complemento indispensable de éstas, deberán expedir, también, las normas tipificadoras y sancionatorias de los incumplimientos de tales deberes.

b).- VALIDEZ TEMPORAL.

La ley obra en el tiempo dentro de ciertos límites, ya que nace, tiene vida al ser interpretada y aplicada y se extingue. La vida de la ley, y por ende de la ley fiscal-penal, es decir, el período en que ha de aplicarse obligatoriamente se extingue entre dos momentos, aquél en que empieza a obligar por su promulgación y publicación, y aquél en que deja de ser obligatoria por su derogación o abrogación.

La ley fiscal-penal, una vez sancionada por el Poder Legislativo, necesita para su existencia actos formales que le den fuerza y la hagan notoria a los ciudadanos, es decir, precisa ser promulgada y publicada. De la sanción deriva la existencia jurídica de la ley, de la promulgación su ejecutoriedad, y de su publicación su obligatoriedad.

La promulgación es el acto mediante el cual el jefe del Ejecutivo declara la existencia de la ley ordena que sea ejecutada. La publicación consiste en insertar o reproducir la ley en el Diario Oficial de la Federación a fin de difundirla y hacer posible que los ciudadanos la conozcan, para que pueda ser obligatoria. La promulgación y la publicación son actos diferentes, sin embargo es común que se les identifique.

De acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, las leyes fiscales entrarán en vigor en toda la República al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

Al tiempo que transcurre entre el momento de la publicación de una ley y el momento en que ésta entra en vigor, se le llama *vacatio legis*; éste es el tiempo que se considera necesario para que la ley sea conocida y pueda ser obedecida.

La vigencia de una ley fiscal-penal cesa, esto es, se extingue por su abolición, que puede ser total o parcial; la abolición total se llama abrogación y a la parcial se le denomina abolición. *Derogatur legi cum pars detrabitur, abrogatur legi cum prorsus tollitur.*

La derogación o abrogación puede ser expresa o tácita; es expresa cuando una ley posterior explícitamente deroga o abroga la anterior, y tácita, cuando, por contener disposiciones contrarias o regular de modo completo la materia reglamentada en la anterior, implícitamente la deroga o abroga, al darse incompatibilidad total o parcial entre la nueva ley y la anterior.

En México las leyes en general, y por consiguiente la ley fiscal penal, no se abrogan o dorogan por desuso ni costumbre o práctica en contrario, sino por otras leyes posteriores, según lo declara el Código Civil en sus artículos 9 y 10. Sería conveniente que estas disposiciones se reprodujeran en el Código Fiscal de la Federación.

Sucesión de leyes en el tiempo.

El ordenamiento jurídico no permanece inmutable en el devenir del tiempo, y mientras unas leyes se extinguen, otras nuevas surgen para servir a las transformaciones de las exigencias de la sociedad. Cuando una ley posterior, que abroga o modifica una ley anterior, ocupa el sitio de ésta, esto es, la sucede.

Hay sucesión de las leyes fiscales que regulan las infracciones y sanciones fiscales, cuando una nueva ley regula de modo completo toda la materia relativa a las infracciones y sanciones fiscales, como cuando un hecho se regula por una nueva ley que describe un tipo legal antes no definido, que deja de considerar una conducta como ilícita, o que modifica de algún modo la descripción o la punibilidad del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para determinar el orden de sucesión, esto es, para saber cuándo una ley es anterior o posterior, se debe atender a la fecha de promulgación y no a la de entrada en vigencia. Hasta que la ley entra en vigor puede producir efectos jurídicos; pero una vez entrada en vigor, es preciso referirse a la fecha de la promulgación para determinar cuál de las leyes es anterior o posterior.

Normalmente el mismo legislador para evitar conflictos entre la ley nueva y la anterior, establece las soluciones en disposiciones transitorias. Pero a falta o insuficiencia de dichas normas, se necesitan establecer los principios jurídicos que sirven para solucionar las múltiples cuestiones que presentan la sucesión y que se originan en el hecho de que una ley anterior derogada debe ser o no tomada en cuenta.

La aplicación de una ley no vigente puede tener lugar: a) cuando una ley en vigor se remite a una disposición abrogada, y b) cuando un hecho se ha ejecutado bajo el imperio de una ley anterior derogada por otra posterior.

c).- VALIDEZ ESPACIAL.

La ley fiscal-penal, como manifestación que es la voluntad del pueblo expresada por los órganos del Estado, normalmente sólo tiene eficacia imperativa dentro de los límites territoriales del propio estado, que es donde al Estado le es posible el ejercicio inmediato de sus propias potestades soberanas.

La soberanía del Estado se manifiesta en esta esfera con potestades tanto sobre las personas como sobre las cosas que se encuentran dentro del espacio donde la misma soberanía se ejercita, con exclusión del poder de todo otro Estado. Sin embargo, se puede plantear problemas de validez de la ley penal en el espacio en caso de faltas cometidas en el extranjero.

En orden a la validez de la ley fiscal-penal en el espacio, hay un sistema mixto, ya que tienen aplicación dos principios, uno principal y otro complementario: a) el principio de territorialidad como principal; y b) el principio de nacionalidad, como complementario.

a).- Principio de territorialidad.

En razón del principio de territorialidad, la ley fiscal-penal debe aplicarse a todas las infracciones fiscales cometidas en el territorio nacional, sin atender a la nacionalidad o residencia del infractor. De acuerdo con este principio, es decisivo el lugar donde la infracción se cometió para determinar la aplicabilidad de la ley punitiva, y el concepto jurídico de territorio normalmente delimita el ámbito en que la ley del país puede aplicarse.

El principio de territorialidad como limitante especial de validez de la ley fiscal-penal se justifica porque el Estado no tiene, ordinariamente, necesidad ni interés en prohibir, con amenaza de sanción fiscal, las conductas que, tanto en lo que ve a la manifestación de voluntad cuanto en lo que toca a la producción del resultado, se realizan fuera de su territorio.

b).- Principio de nacionalidad.

El principio de nacionalidad deriva de que los nacionales, en general, se hayan siempre sometidos a la ley de su país y le deben obediencia y fidelidad incluso en el extranjero. En particular, la nacionalidad es un factor de sujeción tributaria, esto es, de la facultad del Estado para obligar a sus nacionales a contribuir para cubrir los gastos públicos, aun cuando residan en el extranjero, cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta, como consecuencia de esa relación de pertenencia y fidelidad entre el nacional y el Estado, que es causa de privilegios y derechos, y de obligaciones y responsabilidades.

Es normal que la mayoría de los contribuyentes lo sean porque siendo mexicanos, residan en territorio nacional y tengan sus bienes y realicen sus actividades económicas en el mismo territorio; pero también es posible que a los mexicanos que tengan ingresos en el extranjero, por razón de nacionalidad, se les impongan obligaciones tributarias, las que pueden incumplir, cometiendo con ello infracciones fiscales por las que habrían de ser sancionados, siendo ésta una excepción a la aplicación del principio de territorialidad como limitante de validez espacial de la ley fiscal-penal.

c).- Territorialidad de la Ley fiscal-penal.

La ley fiscal-penal mexicana es fundamentalmente territorial. El artículo 12 del Código Civil así lo establece al afirmar que las leyes mexicanas se aplican a todos los habitantes de la República, ya sean nacionales o extranjeros, estén domiciliados en ella, o sean transeúntes. Como se ve, no se establece diferencia alguna entre nacionales y extranjeros; también el artículo 1o del Código Penal Federal establece el principio de territorialidad.

La determinación jurídica del territorio en que México ejerce su potestad de penar las infracciones fiscales, requiere esclarecer lo que es el suelo patrio propiamente dicho, para definir sus extensiones.

4.- LEGISLACIÓN FISCAL Y LAS INFRACCIONES

Las normas de Derecho fiscal establecen obligaciones a cargo de los gobernados; estas obligaciones pueden ser obligaciones de pagar, esto es, de desprenderse de parte de sus bienes para aportarlos al Estado a fin que éste cubra los gastos públicos, a cargo de aquellos sujetos a quienes son atribuibles los signos de riqueza que el legislador ha escogido para que generen el deber de pagar impuestos; también pueden ser deberes de hacer y de tolerar, establecidos tanto a cargo del titular del signo de riqueza, como a cargo de terceros que tienen o han tenido alguna relación relevante con dicho titular, respecto de tal signo de riqueza.

Las obligaciones fiscales se cumplen normalmente, pero si se da un incumplimiento, el fisco puede, en todo caso, exigir coactivamente su cumplimiento; en ciertos supuestos puede exigir también la reparación de los daños y perjuicios; en otros, puede imponer, asimismo, una pena de multa.

“Como las leyes fiscales establecen obligaciones a cargo de los gobernados, que tienen la finalidad de satisfacer importantes intereses sociales que son protegidos por las propias leyes, éstas contienen en su articulado, accesoriamente, disposiciones de tipo fiscal-penal que asocian, al incumplimiento de las obligaciones, penas económicas cuya aplicación y ejecución se encomiendan a los órganos de la administración fiscal.”(43).

Es claro que si el Estado puede crear contribuciones, caracterizándolas en todos sus aspectos, estableciendo sus elementos, puede también fijar penas a quienes cometan infracciones a sus normas.

Las reglas de Derecho fiscal-penal están integradas por dos partes

distintas; la norma que describe o tipifica la infracción y la norma que establece la sanción o pena. Ambas están relacionadas como antecedente y consecuente, como causa y efecto.

La estructura de la norma es la de un juicio hipotético, en la cual a un determinado supuesto, conducta ilegal, constituida por el incumplimiento de un deber, se une normativamente como consecuencia, una sanción.

Sin embargo, las normas de Derecho fiscal-penal tienen como presupuesto indispensable, *sine qua non*, una norma autónoma en que se establece una obligación fiscal, cuyo incumplimiento se tipifica como infracción y se sanciona con una pena de multa.

Se da, pues, una ineludible correspondencia entre tres clases de normas; la que establece la obligación, la que tipifica la infracción y la que impone la pena; la primera condiciona la segunda y ambas la tercera.

Por tanto, sería técnicamente incorrecto tipificar como infracción fiscal una conducta que no constituya el incumplimiento de una obligación fiscal establecida expresamente en una norma autónoma.

“Por otro lado, para que el incumplimiento de una obligación fiscal constituya una infracción fiscal se requiere no sólo que la conducta está tipificada como infracción, sino que, además, esté sancionada con pena de multa sería irrelevante tipificar una conducta como infracción fiscal sin establecer la multa que deberá imponerse a quien realice tal conducta; si el incumplimiento de la obligación no se tipifica y sanciona como infracción, debe entenderse que la ley fiscal se conforma con la posibilidad de exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación y, en su caso, el pago de los daños y perjuicios.” (44).

Para que exista un delito, basta que exista una obligación implícita en la figura típica respectiva; no es necesario que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación. En cambio, para que se dé infracción fiscal es imprescindible que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación fiscal específica cuyo incumplimiento tipifica un ilícito tributario, como presupuesto del tipo.

Sin embargo, no es suficiente que exista una obligación fiscal y su incumplimiento para que se dé infracción fiscal; es necesario que dicho incumplimiento esté tipificado como infracción, es decir, que la ley prevea que determinadas formas de incumplimiento constituyen infracción y ameritan pena pecuniaria, porque en caso contrario deberá entenderse que la ley fiscal se conforma con la posibilidad de forzar el cumplimiento, pero que no considera necesario sancionarlo con una pena económica.

Si la sanción es consecuencia de que se realice la conducta tipificada y ésta se configura con el incumplimiento de una obligación la sanción no tiene sentido si no es referida al incumplimiento y éste tampoco lo tiene si no es referido a un deber preexistente, el cual, a su vez, nace de la realización de un supuesto determinado. La sanción es la consecuencia jurídica de la realización de un supuesto y éste es invariablemente el incumplimiento de un deber preexistente.

A consecuencia de que la estructura de la norma fiscal tiene como presupuesto la norma autónoma que explícitamente establece la obligación y está integrada por la norma que tipifica la infracción y la norma que establece la pena económica, podemos afirmar, sin ningún género de duda, que, por una parte, el infractor viola o transgrede la norma que establece la obligación y, por otro lado, adecúa su conducta, esto es, obra de conformidad con la norma que tipifica la infracción.

Es de hacerse notar que todo el Derecho tributario y, por ende, el Derecho fiscal-penal, tiene su base o fundamento en una norma de cultura que puede expresarse diciendo que "en proporción de la capacidad económica, se tiene el deber de contribuir para cubrir los gastos públicos que demandan la existencia y funcionamiento de la sociedad organizada políticamente, de la manera que establezcan las leyes".

Esta norma de cultura, a diferencia de otras normas de cultura, como no matar o no robar, que no tienen consagración positiva expresa, se encuentra explícitamente consagrada en una norma jurídica autónoma, a nivel constitucional, pues el artículo 31 fracción IV establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

En materia de infracciones fiscales, la tipificación y la sanción pueden coexistir en un mismo precepto, pueden encontrarse en dos preceptos distintos de una misma ley o en leyes diversas.

CITAS BIBLIOGRAFICAS.

CAPITULO TERCERO.

- 37).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 79.
- 38).- Jiménez de Asúa., Ob. Cit. Pág. 426.
- 39).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 87.
- 40).- Jiménez de Asúa., Ob. Cit. Pág. 451.
- 41).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 89.
- 42).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 102.
- 43).- Váldez Villareal., Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas., 7ta. Edición. Editorial Porrúa, México D.F., 1982, Pág. 333.
- 44).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 120.

CAPITULO CUARTO.

CAPITULO IV:- TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL.

SUMARIO:- 1.- *La infracción fiscal.* 2.- *Elementos de la infracción fiscal.* 3.- *Participación y tentativa.* 4.- *Infracciones y delitos fiscales.*

1.- LA INFRACCION FISCAL.

En el Estado moderno se encuentran regulados por el ordenamiento jurídico, con disposiciones imperativas de ineludible acatamiento, a cuya observancia se encuentran obligados tanto los órganos del Estado como las personas sometidas a su potestad, los casos en que se debe el impuesto, las personas que están obligadas al pago, la cuantía, el tiempo, los modos, formas y lugares en que el propio impuesto debe ser recaudado.

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

De ahí que en la doctrina se hable de la existencia, por un lado, de un derecho tributario sustantivo, o material, o derecho de las obligaciones sustantivas tributarias; y, por otra parte, de la existencia de un derecho tributario administrativo, o formal, o derecho de los deberes tributarios, integrado por el conjunto de normas que rigen la actividad de la administración en orden a la tutela del crédito fiscal, y que establece deberes de hacer, de no hacer y de tolerar, que constituyen una colaboración con la autoridad para el mejor desempeño de su cometido.

La infracción fiscal, en sentido genérico, es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales;

pero el concepto de infracción fiscal incluye no sólo la hipótesis de violación de las normas de las que deriven obligaciones sustantivas de pago, sino también la de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aún otros particulares.

~Ciertamente, no podríamos distinguir un Derecho fiscal-penal de infracciones sustantivas y otro de infracciones formales, ya que todas estas infracciones tienen la misma naturaleza, son penales y se tipifican y sancionan en un derecho unitario. En efecto, si bien la infracción sustantiva estaría constituida por actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del impuesto disminuye la base imponible o evitar por otros medios que el fisco perciba oportunamente toda la cantidad que legalmente corresponda, la infracción formal estaría configurada por actos u omisiones del sujeto que constituye el incumplimiento de a obligación de hacer, no hacer o tolerar, con los que se crea un riesgo de que el fisco no recaudará en su oportunidad y de manera íntegra la suma que legalmente se deba.~(45).

La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos; es, esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

Debe elaborarse una definición de la infracción fiscal que dé una noción completa, que abarque todos los elementos esenciales y que se exprese en una fórmula simple y concisa, que lleve consigo lo material y lo formal y permita un desarrollo conceptual por el estudio analítico de cada uno de sus elementos. Y sería conveniente que tal definición se incluyera en el ordenamiento jurídico, pues a partir de ahí se simplificaría la interpretación sistemática de los textos legales relativos a esa materia.

~Considero que puede ser aceptable la siguiente definición: **Infracción fiscal** es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal. Para que se de infracción fiscal se requiere, primero, que exista en la ley una obligación fiscal: sea sustantiva, es decir, de pagar, o formal, esto es, sin contenido patrimonial o deber de hacer, de no hacer o de tolerar algo tendiente a facilitar la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con la Administración en su tarea gestora.~(46).

En segundo término, se necesita que se dé una conducta que constituya el incumplimiento antijurídico y culpable de esa obligación; trátase de un incumplimiento total o parcial, e inclusive de un cumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso o en lugar diferente.

En tercer lugar, en la ley tiene que estar tipificado el incumplimiento como **infracción**; esto es, debe estar descrita en la ley esa conducta indebida.

En cuarto lugar, en la ley tiene que estar establecida, también, la **sanción** por el incumplimiento, consistente en una pena económica, en una multa.

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

~La infracción fiscal constituye una rebeldía del infractor contra las normas del Derecho positivo, en la que se aprecian dos aspectos; el objetivo y el subjetivo. La oposición objetiva es llamada antijuricidad, porque la conducta, en su fase externa, tangible, pugna con el orden jurídico positivo. El antagonismo subjetivo o culpabilidad, consiste en la rebeldía anímica del

sujeto. (47).

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

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

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

El precepto de Derecho fiscal-penal que tipifica una infracción implica siempre la preexistencia de una obligación que se trata de hacer cumplir. Solo la tipificación y la sanción penal imprimen al incumplimiento de esa obligación en carácter de infracción fiscal.

Como consecuencia, los elementos esenciales de la infracción fiscal son: conducta, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad; la culpabilidad requiere de la

imputabilidad como presupuesto necesario, y tiene como consecuencia la responsabilidad." (48).

"Sin embargo, como guía de análisis lógico, inicialmente habría que constatar si existe obligación legal y si hay una conducta que implique el incumplimiento; a continuación verificar si tal incumplimiento está tipificado como infracción; después habrá que cerciorarse si tal conducta típica está o no protegida por una justificante y, en caso negativo, llegar a la conclusión de que existe antijuricidad; enseguida, investigar la presencia de la capacidad intelectual y boritiba del agente o imputabilidad; luego, indagar si el actor de la conducta típica y antijurídica, es imputable, obró con culpabilidad; y, finalmente, averiguar si la conducta ilícita está penada con multa y si en relación con ella no se da una excusa absolutoria o causa de impunidad." (49).

El objeto de la infracción fiscal, o mejor dicho, el "objeto de protección", son los intereses o bienes tutelados por el Derecho fiscal-penal, esto es, por una parte, como fin, la necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad; y, por otra, como medio, el aseguramiento de la recaudación íntegra y oportuna de tales impuestos.

La infracción fiscal puede ser caracterizada como una conducta antisocial; es decir, como una conducta que contradice los intereses colectivos en que tiene su expresión el Derecho.

Las lesiones causadas a los intereses sociales son punibles en cuanto contradicen a una norma que la sociedad estima vigente y obligatoria, y, por consiguiente, en cuanto se oponen a un juicio público que las desapruoba.

El objeto jurídico esta constituido por los bienes jurídicos, protegidos o

tutelados por la ley cuya lesión o peligro, causado por la acción u omisión tipificados, ofende al interés público. El objeto material es toda persona o cosa sobre la que se concreta la conducta ilícita y que forma parte del tipo de escrito en la ley.

2.- ELEMENTOS DE LA INFRACCION PENAL .

Se pretende encontrar en este apartado la esencia de la infracción fiscal. No se trata de contraponer el concepto de infracción fiscal de naturaleza legal a un concepto de infracción fiscal de índole natural; no sostenemos que frente al concepto de legalidad del derecho positivo se pueda tener un concepto de justicia, por que no somos partidarios de la existencia de un derecho natural, racional o ideal.

Nuestra intención no es coincidente con la de los antiguos partidarios de la justicia absoluta y de la posibilidad del conocimiento por el hombre de la esencia inmutable de las cosas, lo que es incompatible con las ideas modernas de la relatividad de los conocimientos y de la falibilidad de los puntos de vista y criterios.

Considero que la idea y la noción del ilícito punible viene de la ley, y nada más que de la ley, de modo que suprimida ésta, quedaría también suprimido el ilícito.

Con la transgresión de la norma fiscal se daña no sólo el interés particular del fisco sino, principalmente, un interés público, porque se lesionan valores esenciales de la colectividad y, por ello, la lesión no puede ser deshecha ni reparada del todo porque, aunque esto fue posible en lo que se refiere al estrago económico sufrido por el fisco no lo es en lo que atañe al daño público; consecuentemente el orden jurídico no puede considerarse restaurado solamente privando al transgresor de la ventaja obtenida con la infracción de la norma y obligandolo a remediar la lesión del

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

interés fiscal, porque la sociedad viviría en la mayor inseguridad; se plantea entonces la necesidad de infligir, además, una pena a consecuencia de la violación de la norma, como un instrumento para darle el mayor grado posible de certidumbre al cumplimiento de las disposiciones protectoras de esos intereses públicos, de esos bienes jurídicos importantes, y como medio para prevenir que sea violada la norma y lesionando tales intereses."(50).

Es indudable que la existencia de las obligaciones fiscales es importante para la vida social y que, por ello, su cumplimiento debe ser exigido bajo la amenaza de un apena; y es precisamente la calidad de importantes de los bienes sociales que se satisfacen con el cumplimiento de las obligaciones fiscales lo que hace que la lesión o el peligro de tales bienes, que se produciría con su incumplimiento lo que determina no la mera protección através de consecuencias de cumplimiento coactivo, de reparación y de indemnización, si no la reacción penal de la sociedad en defensa de lo que tiene categoría de importante, equivalente a las reacciones de sus integrantes derivadas del instinto de conservación.

Las infracciones fiscales y sus sanciones derivan, pues, de una necesidad de política fiscal de proteger de daño o riesgo, en nombre del interés público, un bien social esencial. Este bien, por su trascendencia, debe estar jurídicamente tutelado o protegido por el Derecho fiscal-penal contra todo ataque, mediante la eficacia de la pena, que forzosamente vincula el castigo a la acción ilícita, consistente en la lesión o amenaza de tales bienes.

Los elementos constitutivos de la infracción fiscal son pues, los que a continuación serán el objeto de nuestro estudio:-

La infracción fiscal es una conducta, esto es, un comportamiento humano voluntario encaminado a un propósito.

La conducta puede presentarse de dos formas: positiva y negativa; dentro del concepto conducta pueden comprenderse la acción y la omisión, es decir, la actividad y la inactividad; la actuación y la abstención; el movimiento y la inercia; la conducta, es por tanto, un concepto genérico en que se unifican dos especies: comisión y omisión.

Los elementos de la conducta son tres: a) Manifestación de la voluntad; b) Resultados; y, c) Nexo causal entre aquélla y éste.

a). Manifestación de la voluntad.

La manifestación de la voluntad es la actividad externa del hombre; esto es, mientras que el hombre no exteriorice su resolución de cometer el ilícito fiscal, no puede ser castigado.

La expresión "manifestación de la voluntad" se refiere a una fase de la conducta humana; la caracteriza la violación y, por consiguiente, la conducta significa impulso de la voluntad. Esa voluntad precisa ser consciente, espontánea y referida a cierta representación con motivo determinado. Secuencialmente aparece primero el motivo y la representación; vienen luego aquellos momentos de voluntad puramente internos, exclusivamente psíquicos, en segunda aquellos actos de manifestación externa, que tienen un carácter físico, a diferencia de los anteriores. Esta exteriorización puede presentarse como movimiento corporal o como inactividad del cuerpo del agente.

La conducta ha de consistir en actos externos; se habla de la acción o la omisión, el hacer cuando no se debe o el no hacer cuando es debido, pero la infracción fiscal ha de ser siempre cosas externas, cosas que se refiere al hombre, no en el círculo de las ideas, sino en la esfera de sus actos. El pensamiento, la intención sola, la mera voluntad, no bastan nunca para constituirlos. Se

requiere la actividad por medio de la cual se lleva a la práctica lo que se ha meditado y decidido. Ni la inclinación a ejecutar un hecho, ni la deliberación a propósito de si la ejecutaría y como la pondrá en obra, ni la determinación de hacerlo, ni las intenciones, ni las decisiones que no se exteriorizan pueden ser consideradas ilícitos fiscales.

b). Resultado: daño y peligro.

El resultado es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de la voluntad, o la no mutación de ese mundo externo por la acción esperada y que no se ejecuta.

El resultado no sólo es aquel cambio en el mundo material constituido por el estricto daño, y menos aún el concreto y efectivo perjuicio que sólo acarrea la responsabilidad de su reparación; también lo es el riesgo o daño potencial, el peligro.

No debemos extender el concepto de resultado hasta identificarlo con los efectos, con todos los efectos del ilícito. Si se utiliza el término efecto como sinónimo de resultado, en tal caso debe entenderse que se usa el vocablo como efecto directo e inmediato de la conducta.

El resultado que está dentro del ilícito fiscal, que es intrínseco o connatural a éste, que constituye o integra la infracción fiscal misma y sin el cual no se daría aquélla, es la consecuencia de la manifestación de voluntad que lesiona o amenaza inmediata y directamente los bienes o intereses del Estado, que es el sujeto pasivo del ilícito, y de cuya realización la ley hace depender la existencia de la propia infracción fiscal.

En las infracciones de peligro la conducta y el resultado coinciden en el

tiempo y se sueldan íntimamente; en efecto, en el instante mismo en que se produce el acto peligroso, la conducta se ha consumado y el resultado se ha producido, siendo difícil diferenciar una de otro.

El peligro de la infracción fiscal no es, pues, un juicio que deba formular el órgano administrativo encargado de declarar que se cometió el ilícito mediante una valoración casuística, a través de una apreciación del caso concreto, y menos un juicio que deba realizar el infractor, sino que, se insiste, en un juicio valorativo ya realizado por el legislador, en el que se expresa el temor fundado e inmediato de que se produzca la lesión de un bien jurídico. El peligro, consecuentemente, es un concepto normativo que lleva en sí un elemento de experiencia y por ello implica un elemento cognoscitivo.

Es conveniente analizar las consecuencias dañosas que provoca la infracción fiscal, considerada ésta in-genere, sin que resulte significativa la descripción casuística de los diversos tipos de conductas; sólo importa poner de relieve el resultado que se produce con la infracción.

El incumplimiento de la prestación debida se traduce en una pérdida de recursos monetarios para el ente público y, consiguientemente, en una disminución de los medios de que éste podría legalmente disponer para poder realizar los fines de utilidad general cuya realización tiene encomendada. Es, pues, la sociedad la que sufre el daño causado por la infracción, ya que el Estado no es, en rigor, sino el nomen iuris que se da a la comunidad en relación con las obligaciones fiscales que establece y regula el Derecho.

La infracción fiscal es de daño cuando se incumple una obligación sustantiva, porque al no pagarse íntegra y oportunamente los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos que han de realizarse para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas, se menoscaban éstos que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección del derecho; estas

infracciones producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley fiscal-penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil.

La infracción fiscal es de peligro cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la administración estatal, pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad pública cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y puntualmente el pago de los impuestos; estas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados, sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente contingente para dichos bienes, están en oposición a las condiciones secundarias a complementarias de la recaudación íntegra y oportuna de los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos. Las normas que las establecen tutelan de modo indirecto dichos bienes.

Las normas del Derecho fiscal-penal responden, pues, a la necesidad de defensa de la sociedad contra las acciones del daño o de peligro para la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad; siendo la infracción fiscal un serio ataque a tales bienes, no se puede permanecer indiferentes a tal ataque, porque ello sería peligroso para el Estado y para la sociedad en general.

c). Nexo causal.

La infracción fiscal, es antes que nada, una conducta humana integrada por el movimiento corporal realizado u omitido y un resultado consistente en el daño producido o potencial a un bien jurídicamente tutelado; pero precisa existir un nexo causal o relación de causalidad entre la conducta y el resultado. Esta relación causal existe cuando de no darse el acto de voluntad deja de producirse el resultado; es decir siempre que el acto de voluntad sea conditio sine qua non del resultado.

La comprobación del nexo causal es el punto de arranque a que han de subordinarse las pruebas de la adecuación al tipo y de la culpabilidad antes de que se pueda decidir sobre la responsabilidad del causante

1.- Concepto del tipo y la tipicidad.

Para que exista infracción fiscal se requiere una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación fiscal, pero, además, se precisa que sea típica, antijurídica y culpable. Esto es, no hay infracción fiscal sin tipicidad, sin que el hecho de la vida real encaje dentro de una de las fórmulas descriptivas de la ley fiscal-penal en que se definen y catalogan la infracciones fiscales.

La tipicidad es pues, la conformidad de una conducta con la hipótesis de infracción consignada en la ley fiscal; el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley, la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador, en suma, la adecuación o correspondencia de un hecho a la hipótesis abstracta configurada en la ley.

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

A veces, el tipo es la descripción legal de una infracción fiscal; en otros casos, la ley se limita a describir la conducta prohibida u ordenada, en cuyo caso más que descripción de la infracción fiscal es la descripción del elemento objetivo, del comportamiento, que no es sino una parte de la infracción fiscal.

El que la tipicidad sea elemento esencial de la infracción fiscal deriva del principio de estricta legalidad penal expresado con la fórmula latina *nullem crimen, nulla poena sine lege*, que ha sido consagrado por nuestra Constitución Federal en el tercer párrafo del artículo 14 y que es absolutamente aplicable en la materia fiscal-penal, dada la identidad ontológica entre ésta y la materia penal tradicional.

Se insiste en que el principio es el mismo en el Derecho fiscal-penal que el Derecho penal; sin embargo, es necesario precisar que tipo de la infracción fiscal sólo puede crearse en la ley en el sentido formal y no en el reglamento; así lo previene, además, el artículo 73 constitucional fracción XXI, cuando establece que el Congreso tiene facultad para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

La tipicidad constituye una trascendental garantía específica de legalidad, rigurosamente penal, ya que sólo en el ámbito del Derecho penal, y en especial en la del Derecho fiscal-penal, funciona el tipo con el carácter constitucionalmente imperativo y exhaustivo, de agotador, lo que no ocurre en materia civil o mercantil, en cuyo ámbito puede invocarse la costumbre, la analogía, los principios generales del derecho, la equidad, etcétera.

La tipificación de la infracción fiscal en la ley resulta imprescindible para dar tanto a la infracción como a la sanción la certeza necesaria para su correcta aplicación.

La tipicidad tiene un enorme valor; en acatamiento a este principio, el órgano administrativo no podrá sancionar cuando el hecho revista todos los elementos del tipo.

Al definirse los ilícitos fiscales, esto es, al establecer los tipos legales de las infracciones fiscales, debe limitarse a dar una mera descripción objetiva, escueta. Debe evitarse que

se inmescuyan elementos de imputabilidad, culpabilidad y antijuridicidad; pero pueden incluirse elementos subjetivos y modalidades de conducta. "(51).

La descripción objetiva tiene como núcleo la determinación del tipo por el empleo de un verbo. El tipo no tiene un papel valorativo sino descriptivo y la función del verbo que sirve de núcleo a la figura rectora es la de delimitar la acción.

Las obligaciones fiscales consisten en un pagar, un hacer, un no hacer y un tolerar; y dado que la infracción fiscal es el incumplimiento de una obligación fiscal, el verbo que constituye el núcleo del tipo será el mismo que se usa para describir la obligación, pero procedido de una negación si la obligación es de hacer o tolerar; o se usará otro verbo que contradiga la conducta obligada.

Por ejemplo: si la obligación es "pagar", la infracción será "no pagar" o "eludir" el pago; si la obligación es "no tener" en las fábricas instalaciones diversas de las autorizadas por el fisco, la infracción será "tener", etc.; si la obligación es un tolerar, como podría ser tolerar los procedimientos de comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales, la infracción consistente en cumplir tales deberes será un "resistirse a tolerar"; y se suprimirá la negación que aparece en la obligación si trata de un no hacer.

En principio, las modalidades de la acción, es decir, las referencias temporales, especiales, la ocasión y los medios empleados no forman parte del tipo legal, ya que este es una abstracción en que el legislador descifre sólo los elementos indispensables para formar el concepto que constituye la figura rectora; sin embargo, el tiempo, el lugar, la ocasión y los medios no son indiferentes ya que de ordinario desempeñan papel como atenuantes y agravantes, frecuentemente el tipo se compone con referencias a tales circunstancias.

El legislador incluye a veces, en la descripción del tipo, elementos normativos como partes esenciales de la acción, que exigen un especial valoración de la situación de hecho; pertenecen al tipo al tipo y por ello se vinculan a la mera descripción típica, aunque esos elementos obligen al órgano administrativo a hacer un juicio cognoscitivo sobre una concreta situación de hecho.

En otros casos, los elementos normativos no son sino características de la antijuridicidad, pero deben considerarse dentro del tipo al haberse hecho constar por el legislador dentro de la descripción típica. Como las características de "contrario a la ley", "fuera de los casos permitidos por la ley", son de la esencia de todos los ilícitos de esencia penal, no es necesario que el legislador las consigne expresamente en un tipo concreto."(52).

Las causas de la atipicidad pueden ser: a) ausencia de la calidad del sujeto activo exigida por la ley; b) falta de la condición del objeto; c) que no se den las referencias especiales o temporales requeridas en el tipo; d) no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la ley.

Para que exista un ilícito criminal, un delito es suficiente que exista una obligación implícita en la figura típica respectiva; no es necesario que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación por ejemplo, habrá homicidio o robo aun cuando no haya norma que explícitamente imponga la obligación de "no matar" o "no robar".

En cambio para que pueda existir infracción fiscal es imprescindible que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación fiscal específica cuyo incumplimiento tipifica un ilícito tributario como presupuesto del tipo.

Por la gran trascendencia del deber implícito el precepto que tipifica un delito, tal obligación está normalmente impresa en la conciencia de todos los ciudadanos; y si bien esto ocurre igualmente con el deber genérico de contribuir para los gastos públicos, no pasa los mismos con la mayor parte de las obligaciones fiscales específicas.

La obligación de respetar la vida de los otros seres humanos es una obligación concreta, única; en cambio la "obligación de pagar impuestos" es una obligación genérica, que en la práctica constituye un complejo que se integra por la obligación de pagar varios de los impuestos que componen el complicado sistema impositivo; y a la obligación de pagar a cada uno de los impuestos se agrega, a su vez una gran cantidad de obligaciones de hacer, de no hacer, y tolerar, en una larga secuencia; incluso la propia obligación de pagar cada impuesto, a un siendo la obligación principal, suelen no ser única si no que a veces se renueva cada año, y en ocasiones esta fraccionada en el tiempo, dentro de una serie.

Si un incumplimiento no se tipifica como infracción, deberá entenderse que la ley fiscal se conforma con la posibilidad de forzar el cumplimiento, pero que no estima necesario penarlo con multa.

2.- Concepto de antijuridicidad.

La infracción fiscal es una conducta, pero para que la conducta sea ilícita se requiere que sea típicamente antijurídica, culpable y punible.

La antijuridicidad es una expresión desaprobadora. Inicialmente puede decirse que lo antijurídico es lo contrario al Derecho. Por lo tanto, no basta que la conducta encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto, sino se necesita que sea antijurídica, esto es, contraria

al Derecho.

La antijuridicidad es un concepto abstracto y totalizador respecto del orden jurídico; con esto se quiere decir que no puede afirmarse la antijuridicidad de una conducta sino después de examinarse en relación con el orden jurídico considerado en su integridad.

La antijuridicidad consiste en la contradicción entre la conducta y el derecho; parece aceptable utilizar indistintamente antijuridicidad e injusto, aun cuando su significación desde el punto de vista de la filosofía del derecho pueda ser diversa.

La identidad de la antijuridicidad en el derecho penal, civil, fiscal etc. resulta de la armonía preestablecida del ordenamiento jurídico, ya que este tiene que dar a quienes están sometidos al derecho y deben orientarse en conformidad con él, una contestación uniforme sobre si una conducta es conforme o contraria a la norma.

En efecto, cualquier oposición al derecho constituye la infracción de un imperativo jurídico. Esto acontece para el campo jurídico entero, sin que importe de cual sector jurídico se trate y aun cuando no se vincule a la infracción una consecuencia jurídica. Existe, pues, un concepto unitario de antijuridicidad para todas las ramas del derecho, que se concibe como un todo común al plenario ordenamiento jurídico.

La infracción fiscal no vulnera en realidad la ley que la tipifica sino que se adecúa a ella; lo que quebranta es la norma que establece expresamente la obligación fiscal que se incumple al cometer la infracción fiscal. El precepto que establece la obligación crea lo antijurídico valoriza la conducta; en cambio el precepto que tipifica la acción punible se limita a describirla.

El órgano administrativo o debe juzgar de la sociabilidad o antisocialidad de la acción, sino tan sólo de la existencia de un juicio de sociabilidad o antisocialidad por parte del legislador.

La infracción fiscal definida objetivamente en la ley, se castiga por ser antijurídica salvo que una causa de justificación transforme a la conducta típica en jurídica.

Son causas de justificación las condiciones que excluyen la antijuridicidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal, esto es, aquellas condiciones por virtud de las cuales a las acciones u omisiones que revisten aspecto de infracción fiscal, figura de ilícito, les faltara, sin embargo, el carácter de antijurídico, el ser contrario al derecho, que es el elemento más importante del ilícito.

En suma, las causas de justificación no son más que aquellas condiciones por virtud de las cuales una conducta se realiza conforme a derecho, a pesar de adecuarse a la descripción típica de una infracción fiscal.

Con la expresión causas de justificación se les denominara a los supuestos en que lo antijurídico se haya ausente y al faltar uno de los elementos esenciales de la infracción fiscal como es la antijuridicidad, la conducta, a pesar de su apariencia, resulta conforme a derecho.

En materia de infracciones fiscales se excluye la antijuridicidad, que subsistiría en condiciones ordinarias cuando concurriendo dos intereses jurídicamente tutelados, incompatibles, no pueden salvarse ambos y en el derecho opta por la conservación del más valioso y permite el sacrificio del menor como único recurso para la conservación del preponderante. La existencia de las causas de justificación se basa en el reconocimiento de que en ellas se da,

normalmente, una coalición o conflicto entre dos intereses desiguales en el que el Estado debe proteger el interés superior o preponderante; por tanto quien sacrifica un interés inferior para salvar a otro de más importancia no debe ser castigado.

El sustento de las causas justificantes es, pues, la preponderancia de un interés, porque sea de mayor importancia jurídico-social el que triunfa de la coalición o el que se actúa al ejecutar un derecho o cumplir un deber, o por que es superior el bien jurídico que salvaguarda en el estado de necesidad y en los casos de justificación suprallegal.

En suma; sólo la preponderancia del interés que se actúa protege o defiende, o del deber que se cumple, fundamenta las causas de justificación.

Como las causas de justificación constituyen el reconocimiento de la legitimidad, de la conducta, es decir, la ausencia absoluta de antijuridicidad, son eximentes que benefician a los actores, a los cómplices y encubridores.

La culpabilidad tiene como presupuesto lógico necesario la imputabilidad; pero a su vez esta tiene como antecedente la atribuibilidad. Esta consiste en que el hecho que constituye una infracción fiscal sea atribuible físicamente a un agente, que le pertenezca, que venga de su ser íntimo. Es la afirmación de que el autor de una conducta típica y antijurídica no se ha conducido conforme a las exigencias de la colectividad. Es un juicio de disvalor, pero no un juicio de reproche. Sólo significa que el acto se pone en la cuenta del autor, aunque pudiera no ser imputable por no ser capaz de constituirse en sujeto pasivo del derecho de castigar; no supone responsabilidad penal, porque no existiría culpabilidad en caso de no darse, además, la imputabilidad.

La atribuibilidad de una infracción depende de una condición psicológica;

para que la infracción fiscal pueda atribuirse a un sujeto, necesita ser de él, proceder de su ser íntimo. En efecto, hay actos que, con independencia de lo consciente, pueden y deben reputarse propios del autor.

La atribuibilidad supone referencia al ser mismo del agente, es decir, se atribuye a un sujeto su infracción, porque los actos u omisiones que la constituyen proceden del ser íntimo de éste; aunque el contenido y alcance del coeficiente psíquico necesario a la acción sea sólo el suficiente para reconocer una raíz psíquica que obra como causa del actuar externo, no basta que en rigor tal raíz psíquica no indique pertenencia espiritual de la acción exterior del sujeto. El nexa entre el movimiento exterior y la íntima personalidad del sujeto, constituye el coeficiente psíquico de la acción que, por ende, no debe reconocerse en la voluntad del acto, sino en la atribuibilidad del acto al sujeto.

En resumen, la atribuibilidad de una infracción fiscal es posible cuando el acto u omisión, que materialmente lo causa, viene de una mera causación psíquica que afirma el acto como propio de su causante, como derivado de su ser íntimo. En tal sentido, se puede afirmar que son atribuibles al agente los comportamientos típicos y antijurídicos efectuados por el enfermo mental y el menor de edad, y por aquéllos cuya conciencia se halle perturbada cualitativa y cuantitativamente. En estos supuestos, el acto es inimputable pero atribuible al agente porque procede de su ser íntimo, de su mismidad.

Para constituir a alguien como sujeto activo de un ilícito, para que un sujeto sea culpable de una infracción fiscal, previamente es preciso que sea imputable; como la culpabilidad se integra con un elemento intelectual y un elemento afectivo, esto es, intervienen en ella conocimiento y voluntad, se requiere la posibilidad de ejercer esas facultades; en efecto, para que un individuo conozca la ilicitud de sus actos y requiera realizarlos, debe tener la capacidad de entender y de querer, de determinarse en función de aquello que conoce, puesto que entender y querer al cometer la

infracción fiscal es lo que habrá de constituir la culpabilidad.

Luego, la aptitud intelectual y volitiva constituye el presupuesto necesario de la culpabilidad. Por eso, la imputabilidad o capacidad ante el Derecho fiscal-penal, debe ser considerado como soporte de la culpabilidad y no como uno de sus elementos.

Es preciso que el agente tenga conciencia de la antijuridicidad tipificada de su conducta y que realice ésta voluntariamente. La imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad tiene que satisfacer esas exigencias.

Será imputable todo aquél que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias para poder desarrollar su conducta socialmente.

La imputabilidad debe existir en el momento mismo de realización de la conducta que configura la infracción fiscal; pero si el sujeto se procura a sí mismo, voluntaria o culposamente, un estado de anormalidad antes de cometer la infracción, si se coloca en situación inimputable y en esas condiciones produce el ilícito, no puede menos de imputarse todo ello al mismo sujeto, porque aquel primer acto fue ejecutado con plena capacidad, como el primer eslabón de una cadena causal y con la mira puesta en producir el resultado antijurídico.

Tal es el caso de quien decide cometer una infracción fiscal y para que pudiera parecer no intencionado y fruto sólo del momento de anormalidad, se pone en condiciones de realizar el ilícito por sugestión, por el sueño, por el uso de drogas o por cualquier otro medio conocido por él en sus efectos. No hay duda que el sujeto al actuar carecía de la capacidad necesaria para entender y querer, pero tal estado se procuró dolosa o culposamente.

La imputabilidad como calidad del sujeto referida a las condiciones mínimas de madurez y de normalidad psicológicas, que le permiten entender y querer normativamente y que lo hacen capaz de dirigir sus actos dentro del orden jurídico, es soporte básico y esencialismo de la culpabilidad; sin imputabilidad no existe culpabilidad y sin ésta no puede configurarse la infracción fiscal. La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad; producen inimputabilidad todas aquellas circunstancias capaces de anular o neutralizar la madurez o la salud mental, con lo que se impide el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad y, consecuentemente, no permiten conocer y valorar el deber de respetar la norma ni inhibir los impuestos ilícitos.

3.- Culpabilidad en general.

a). El elemento subjetivo en las infracciones fiscales.

No puede perderse de vista que las variadas disciplinas pertenecen a un orden total y se fundamentan sobre una base común, completándose y fundamentándose mutuamente. La fuerza vital de las diferentes ramas jurídicas emanan de un tronco común. No podemos separar lo que tiene la misma naturaleza esencial, aunque exista una necesaria especialización a causa de su gran extensión.

Consecuentemente, nos inclinamos hacia la unidad de la culpabilidad en materia penal, civil, administrativa, fiscal, etc. Nos parece evidente la uniformidad de las nociones que de culpabilidad han de usarse en todas estas ramas del Derecho; considero que la culpabilidad ha de tener un mismo significado en el mundo jurídico.

No es posible que se piense en construir un aspecto de culpabilidad exclusivo para el Derecho penal, porque este concepto se infiltra por todo el Derecho, se trasvasa y se

extiende por todas las ramas del Derecho, pero siempre es la misma culpabilidad.

Con mayor razón, me parece que la culpabilidad tiene en el Derecho fiscal-penal la misma función que en el Derecho penal.

De ahí considero que, dada la identidad ontológica entre las infracciones fiscales y los delitos, la culpabilidad es un elemento esencial de las infracciones fiscales, las que consecuentemente pueden cometerse por dolo o por culpa.

En el Código Fiscal de la Federación no se establece expresamente que deba tomarse en cuenta el elemento subjetivo en las infracciones fiscales.

Tanto el Poder Judicial de la Federación como el Tribunal Fiscal de la Federación, han considerado que la culpabilidad es un elemento de las infracciones fiscales.

Los tratadistas, de Derecho Penal, Administrativo y Tributario, dividen sus opiniones con respecto a la culpabilidad en las infracciones; unos consideran que el elemento subjetivo no es uno de los caracteres de las contravenciones, que son ilícitos formales en el sentido de conformarse con una responsabilidad del tipo objetivo, que son ilícitos de simple antijuridicidad objetiva, ilícitos de mera conducta; otros, en cambio, consideran que las contravenciones no son ajenas a la culpabilidad, que su comisión implica necesariamente la concurrencia de cualquiera de las dos especies del elemento subjetivo, esto es, han de ser dolosas o culposas.

Por mi parte, reitero que la culpabilidad es uno de los caracteres de la infracción fiscal y, por ello, sin culpabilidad no es válido imponer sanciones fiscales; esto es, no es posible admitir que pueda existir infracción fiscal sin dolo o sin culpa. Me parece indudable que el

principio de la culpabilidad vigente en materia de delitos, es válido también en la esfera del Derecho fiscal-penal.

En relación con las infracciones fiscales las causas que excluyen la culpabilidad significan la ausencia del elemento subjetivo.

Son causas de inculpabilidad las circunstancias concurrentes con una conducta tipificada como infracción fiscal, antijurídica atribuible a un sujeto imputable, que hacen aparecer ante el autor, unas veces como justo y otras como necesario, un acto en sí antijurídico que, por serlo, se reputaría normalmente como ilícito, pero que por tales circunstancias no puede ser considerado como infracción.

Las causas que excluyen la culpabilidad no están arbitrariamente determinadas; derivan de la naturaleza de aquélla. Si la culpabilidad es concebida como una realidad subjetiva consistente en una actitud de menosprecio de una norma prohibitiva que se manifiesta mediante la ejecución de una conducta que se sabe ilícita, no existirá culpabilidad cuando experimente alteración alguno de los elementos esenciales de la culpabilidad: conocimiento y voluntad; el error destruye o vicia el conocimiento y la coacción vicia la voluntad de modo que no actúe libre y espontáneamente.

También opera cuando no es exigible la conducta y, por tanto, no es reprochable actuar de manera contraria o diversa. Tampoco será culpable una conducta si falta alguno de los otros elementos del ilícito, o la imputabilidad del sujeto, porque si la infracción integra un todo sólo existirá mediante la conjunción de los caracteres constitutivos de su esencia.

Las causas que excluyen la culpabilidad eliminan este elemento de la infracción fiscal, supuesta una conducta típica y antijurídica de un sujeto imputable.

Al definir la infracción fiscal se estableció que junto a sus otros elementos, conducta típica, antijurídica y culpable, figura la punibilidad, esto es, estar la conducta conminada con pena. La punibilidad es, por tanto, el último elemento de la infracción fiscal.

En efecto, para que un injusto devenga en infracción, para que una conducta pueda ser considerada infracción fiscal, se requiere que el orden jurídico asocie, a la conducta que integra el tipo, la conminación, la amenaza de una pena de multa.

No deben confundirse, sin embargo, dos conceptos diversos: la punibilidad y la aplicación de la pena. La punibilidad, esto es, el que una conducta, en abstracto, esté conminada con una pena de multa es un elemento de la infracción fiscal, es decir, una condición para que se integre esta clase de ilícito; la aplicación de la multa, en cambio, será la mera consecuencia normal de la concreta conducta que constituye la comisión de una infracción fiscal.

La punibilidad se refiere al momento normativo; es una abstracta referencia, en la ley, de la pena con que se amenaza a una conducta descrita en abstracto. Se delimita así la punibilidad, sin la cual la infracción fiscal no surge, de la aplicación de la multa, después de que la concreta infracción fiscal se ha cometido.

En resumen, la punibilidad de las conductas típicas, antijurídicas y culpables es una característica de la infracción fiscal; en cambio, la pena de multa concreta, individualizada en cada caso por el órgano administrativo dentro de los límites que en abstracto señala la ley para cada infracción fiscal, es una consecuencia de una concreta conducta.

3.- PARTICIPACIÓN Y TENTATIVA

Los ilícitos dolosos tienen un desarrollo dinámico desde que apunta la idea o surge la tentación en la mente hasta que, deliberada y resuelta, se prepara y se consuma; recorren un sendero, una ruta, desde su iniciación hasta su total ejecución. A este proceso se la ha llamado *iter criminis*. Sólo los ilícitos dolosos recorren este camino; los ilícitos culposos no recorren esta ruta; éstos se caracterizan porque en ellos la voluntad no se dirige a la producción del hecho típico.

La vida del ilícito culposo surge cuando el agente descuida, en su actuación, las cautelas o precauciones que debe poner en juego para evitar la alteración o la lesión del orden jurídico. En consecuencia, el ilícito culposo comienza a vivir con la ejecución misma, pero no puede quedar en grado de tentativa, por requerir ésta la realización de actos voluntariamente encaminados al ilícito.

La fase interna abarca tres etapas: ideación, deliberación y resolución:

Ideación: Aparece en la mente la tentación de cometer la infracción, que puede ser acogida o desechada por el sujeto. Si el agente le da albergue, la idea permanece en la mente y de ahí puede surgir la siguiente etapa.

Deliberación: La idea de cometer la infracción fiscal se medita, se pondera el pro y el contra; se da una lucha entre la idea y las fuerzas inhibitorias, en la que aquélla puede triunfar.

Resolución: Si la idea triunfa, se convierte en intención y voluntad. Se toma la decisión de cometer la infracción, aunque la voluntad no se exterioriza aún, existe únicamente

como propósito en la mente.

La fase externa se inicia en el instante en que la infracción se manifiesta y termina con la consumación. Abarca tres etapas: manifestación, preparación y ejecución.

Manifestación: la idea ilícita aflora al exterior, pero simplemente como idea o pensamiento exteriorizado, antes existente sólo en la mente del sujeto.

Preparación: Los actos preparatorios se producen después de la manifestación y antes de la ejecución. Son actividades por sí mismas insuficientes para mostrar su vinculación con el propósito de ejecutar un ilícito determinado y para poner en peligro efectivo un bien jurídico determinado.

Los actos preparatorios se caracterizan por ser de naturaleza inocente y pueden realizarse con fines lícitos o ilícitos; no revelan de manera evidente el propósito, la decisión de cometer una infracción fiscal. Todavía no hay un principio de violación de la norma. La infracción fiscal que se prepara es un ilícito en potencia, todavía no real y efectivo.

Ejecución: El movimiento pleno de ejecución, puede ofrecer dos aspectos: tentativa y consumación

"Etimológicamente, tentativa deriva de tentare frecuentativo de tenere, que significa esforzarse y denota un impulso hacia un fin determinado, que no se logra por accidente o acción ajena. Por eso hay que tender a algo, y ese algo es el resultado antijurídico configurado en el tipo legal; cierto que se precisan actos materiales, pero también, y sobre todo, se precisa querer ese esfuerzo hacia la meta. La más decisiva potencia de los actos no suple el elemento intencional, si esa potencia no fue querida y prevista como fin del agente." (53).

La infracción fiscal consumada es la unidad y por ello representa la perfección; la infracción fiscal intentada es una parte de la acción que conduce a la infracción consumada y por eso es imperfecta, incompleta respecto de aquélla.

La tentativa es una infracción imperfecta: esta imperfección es precisamente una de las condiciones de la tentativa, y por ello su verdadera esencia reside en que se lleve a cabo un principio de ejecución, pero que no se realice el resultado de la infracción.

En relación con las infracciones fiscales de simple omisión no puede constituirse conceptualmente la tentativa, en virtud de que es condición para que ésta se dé el que no se ejecuten todos los actos que debiera tipificar la infracción; y para que esta condición pueda cumplirse se requiere que la actividad material sea fragmentable. Como en las infracciones fiscales de simple omisión la actividad material no puede fragmentarse, no podrían ejecutarse actos encaminados directa e inmediatamente a la realización de la infracción.

Si conceptualmente, en general, la tentativa es de castigarse, ello se debe a que constituye un peligro concreto para un bien jurídico; pero no resulta admisible la tentativa en las infracciones fiscales de peligro, pues en este caso, en lugar de constituir un peligro concreto para un bien jurídico, constituiría un mero peligro de que se pusiera en peligro tal bien jurídico.

En cambio, la tentativa de infracción fiscal dolosa de daño sí puede constituirse conceptualmente, ya que en este caso sí podrían ejecutarse hechos encaminados directa e inmediatamente a la realización del ilícito. Sí podría existir el propósito, la voluntad de consumir la infracción. Por otra parte, esa conducta sí constituiría un peligro de daño concreto para un bien jurídico.

~En general, las infracciones sólo son punibles cuando han sido

consumadas; la tentativa de infracción fiscal no es punible ni siquiera en aquellos supuestos en que conceptualmente se pudiera configurar." (54).

Para que fuera sancionable, normalmente se requeriría en primer lugar, que se creara en la legislación fiscal un precepto que genéricamente declarara punible la tentativa de infracciones fiscales dolosas de daño; y, en segundo, que se estableciera otro dispositivo que fijara los límites cuantitativos de la pena y las reglas especiales de su aplicación, equivalentes a los artículos 12 y 62 del Código Penal.

Sin embargo, tanto por razones de política legislativa como por las graves dificultades para probar la tentativa, parece poco probable que pudiera expedirse tales disposiciones legislativas.

Aparentemente la ley Aduanera establece una excepción a la impunidad general de la tentativa de infracciones fiscales, al tipificar como infracción la tentativa respecto de las infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías.

Con falta total de técnica legislativa en el artículo 127 fracción V, se establece propiamente que en caso de tentativa se consuma la infracción.

También comete la infracción relacionada con la importación o exportación, quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres o franjas fronterizas al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello.

Sin embargo, el legislador se olvidó de fijar sanción para este caso en el artículo 129 de la ley Aduanera y dejó impugne la tentativa de infracción de contrabando.

En relación con las aquí llamadas "presunciones" de que se cometieron infracciones, habría que repetir que el artículo 14 constitucional consagra, como garantía individual la presunción de inocencia, por lo que las presunciones de culpabilidad son inconstitucionales por violar la referida garantía individual.

Sin embargo, la lectura del precepto transcrito induce a pensar que la persona que preparó el proyecto de ley, por ignorancia de la materia penal, usó equivocadamente la expresión "se presumen cometidas las infracciones establecidas...", cuando las conductas descritas, hechas las debidas correcciones, las pudo tipificar como infracciones autónomas.

En teoría pueden darse dos tipos de ilícitos: unisubjetivos y plurisubjetivos, según que la descripción legal exija el comportamiento de uno o de varios individuos. Si en la descripción típica sólo se precisa la intervención de un sujeto único, se trata de un ilícito unisubjetivo, aun cuando en caso concreto, de modo contingente intervinieran varios sujetos, es decir, se diera un concurso eventual.

Si en la estructura de la descripción legal se exige la conducta de dos o más sujetos como condición indispensable para la configuración del tipo se ésta en el caso de un ilícito plurisubjetivo, que requeriría la integración de un concurso necesario de sujetos.

Hecho el análisis respectivo, no encontramos en la legislación fiscal-penal infracciones plurisubjetivas, por lo que se puede afirmar que en este campo se han creado sólo ilícitos unisubjetivos, y por ello no pueden darse el concurso necesario.

Por la naturaleza misma de la infracción fiscal que consiste en el incumplimiento de una obligación fiscal, surge como requerimiento técnico que se dé como presupuesto del tipo la existencia de una obligación para que pueda cometerse infracción. De ahí que en relación con las infracciones fiscales no cabe responsabilidad más que del obligado al cumplimiento, lo que normalmente impide cualquier forma de participación, esto es, de concurso eventual. Desde luego, existe la posibilidad de que algún tercero pueda coadyuvar en la comisión de la infracción fiscal, pero para que con toda corrección técnica fuera punible esa colaboración, sería requisito indispensable establecer la correspondiente obligación con respecto del tercero y tipificar como infracción fiscal su incumplimiento.

Claro está que aún en este caso no habría participación propiamente dicha sino que estaríamos ante una infracción fiscal autónoma. Esta situación podría presentarse en muchos casos, por ejemplo en la actividad de ciertos representantes, asesores, gestores, compradores, proveedores, etc. En tal supuesto, la ley ha de establecer que personas que deban cumplir obligaciones tributarias por cuenta de terceros o colaborar de alguna forma en ese cumplimiento, como el caso del gerente, el agente aduanal, el proveedor o el comprador, etc., tiene la obligación de actuar con fidelidad para con el fisco, para que el incumplimiento de tal obligación constituya una infracción fiscal autónoma.

Como consecuencia de lo anterior, consideramos que la regla para sancionar a los infractores, contenida en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, donde se proviene que "cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga", se refiere al caso de que varios sujetos tengan solidariamente una misma obligación fiscal, cuyo respectivo incumplimiento esté tipificado como infracción fiscal concurrente; o que cada uno de ellos tenga iguales obligaciones y cada uno las incumpla.

Casos similares contempla el artículo 132 de la Ley Aduanera, que

previene que cuando dos o más personas introduzcan al país o extraigan de él mercancías de manera ilegal, si pueden determinarse las mercancías que cada uno introdujo o extrajo, se aplicarán individualmente las sanciones que corresponda a la infracción cometida por la totalidad de las mercancías y todos responderán solidariamente.

Precisamente el que se trate de diversas infracciones fiscales, autónomas pero idénticas, es lo que justifica que cada responsable deba pagar el total de la multa que se imponga.

4.- INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES.

La eficacia, que debe ser característica de todo ordenamiento jurídico, trae consigo el que se haga cumplir las normas que lo integran tanto con medios preventivos como medios represivos. Por otra parte, la Administración Pública tiene el carácter de poder jurídico, y en tal sentido debe ser autosuficiente; por tanto, se le reconoce la facultad de hacer cumplir por sí mismas las disposiciones fiscales, sin necesidad de recurrir a otro poder del Estado, utilizando directamente medios preventivos y represivos.

Por ello se da pleno reconocimiento a que dentro del campo de las potestades administrativas del fisco se incluya la potestad punitiva o sancionadora respecto de las infracciones cometidas frente al ordenamiento jurídico fiscal. En consecuencia, las infracciones se sancionan por la propia Administración Fiscal, a través de sus órganos competentes de enjuiciamiento y sanción.

Por razón de la gravedad de su significación social, se ha considerado que algunos ilícitos fiscales sean sancionados con pena privativa de libertad, para adecuar así la mayor reprobación social de la conducta y la gravedad de la pena.

"La fuerza de las circunstancias anteriores ha obligado al Derecho a reconocer unas infracciones específicas con una jurisdicción administrativa propia y con sanciones apropiadas, así como la posibilidad de que, en ciertos casos se dé la concurrencia de jurisdicciones y procedimientos, así como que derivado de ambos se apliquen, coincidentemente, sanciones diversas para una misma conducta, por dos poderes estatales distintos." (55).

Se mantiene así las respectivas atribuciones de la administración y de los tribunales para castigar, concurrentemente, determinadas conductas; se estableció que algunas de éstas tienen aspectos plurales de ilicitud, para hacerlas susceptibles de sanción por ambos órdenes; por ello, la jurisdicción administrativa ha de entenderse, en estos casos, sin perjuicio de la jurisdicción de los tribunales, es decir, se da una duplicidad de jurisdicciones.

Se da origen, también, a dos procedimientos sancionatorios diversos; uno se tramita ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro ante las autoridades administrativas para constatar y sancionar la infracción fiscal.

Se otorga jurisdicción exclusiva a la autoridad administrativa para imponer directamente la pena de multa y sanciones administrativas, es decir, para exigir la reparación del daño, esto es, para cobrar el impuesto omitido y los recargos causados, y se reserva a los tribunales la aplicación de las penas corporales; se da una dualidad de persecución y sanción.

Las jurisdicciones administrativas y penal actúan en completa independencia una de otra, sin que los pronunciamientos que se hagan en una de ellas tenga trascendencia en la otra, ya que para la construcción formal de la verdad legal, en cada uno, sobre los mismos hechos, pueden haberse aportado a las respectivas actuaciones, distintos elementos probatorios.

Como se ha dicho antes, hay conductas injustas que la ley considera sólo como infracción fiscal; en cambio hay otras que coincidentemente configuran una infracción fiscal y tipifican un delito fiscal; pero todas las conductas que tipifican un delito fiscal configuran siempre una infracción fiscal.

Surge aquí, en primer lugar, la cuestión de saber si la relación que se da entre infracción fiscal y delito fiscal es la de un minus a un plus o la de un aliud a otro aliud.

Pienso que entre algunas de las infracciones fiscales y los delitos fiscales hay distinciones cuantitativas, de grado o de matiz, pero no existen diferencias ontológicas. Una de las diferencias de matiz que se dan entre infracción y delito fiscales está en los posibles sujetos activos del ilícito; en tanto que en materia de delitos sólo pueden ser considerados sujetos activos a las personas individuales, tratándose de infracciones fiscales pueden ser considerados infractores no sólo a las personas individuales sino también a las personas colectivas, así como a las antiguamente llamadas unidades económicas.

Como se ha dejado claramente establecido, hay infracciones fiscales de daño o infracciones fiscales de peligro; consecuentemente, el resultado de la conducta no puede servir para establecer diferencias ontológicas entre infracciones y delito; en efecto, aun cuando en general los delitos fiscales son delitos de daño, también se castiga la tentativa de delitos concretos, y en ellas no hay lesión, sino peligro corrido.

En cuanto toca a la tipicidad, la única diferencia estriba en que para que exista un delito es suficiente que exista una obligación implícita dentro de la figura respectiva, sin que sea necesario que exista una norma autónoma que expresamente establezca el deber; en cambio, en la infracción fiscal sí es necesario que en la ley exista una norma autónoma que explícitamente establezca

la obligación fiscal concreta cuyo incumplimiento configurará la infracción fiscal; por ello, la existencia en la ley de la obligación condiciona la existencia de la infracción tipificada por su incumplimiento.

“En virtud de que ha de afirmarse que la antijuridicidad es un concepto jurídico general, esto es, que la antijuridicidad es una sola e indivisible, y que por ello no es posible separar lo injusto penal de lo injusto fiscal, no pueden encontrarse diferencias de naturaleza entre la infracción y delito a través de este concepto; aun cuando pueda sostenerse que entre algunas infracciones y los delitos se da, en cuanto a la antijuridicidad, diferencias de grado, esto no apoya distingos ontológicos sino meramente cuantitativos; por otra parte, varias conductas constituyen simultáneamente infracción y delito.” (56).

Toda las causas de justificación pueden hacerse valer en relación con las infracciones fiscales. Respecto al elemento subjetivo, no se encuentran las infracciones fiscales nada que les sea peculiar. En materia de infracciones fiscales opera la presunción de inocencia que consagra tanto la constitución como el código penal.

En tanto que existe normalmente la figura punible de la tentativa en materia de delitos, ella no se da en materia de infracciones fiscales.

Hay también una diferencia en la naturaleza del órgano encargado de declarar que se cometió el delito y el órgano competente para decidir que se cometió la infracción; en tanto el primero debe ser un órgano jurisdiccional, el segundo es un órgano administrativa.

En efecto, una de las características esenciales del Derecho fiscal-penal es que el órgano que aplica sus normas, que impone y ejecuta la sanción por la realización de conductas antijurídicas, es una autoridad administrativa, un órgano del Poder Ejecutivo, que actúa con

independencia del Poder Judicial.

El artículo 21 constitucional separa la competencia para conocer de los delitos y de las infracciones y para imponer las sanciones correspondientes; atribuible a la autoridad administrativa una infracción de la competencia punitiva, la competencia para sancionar las contravenciones, infracciones o faltas con multas o arresto; en cambio, asigna la competencia para juzgar y penar los delitos, fundamentalmente con pena de prisión, a las autoridades judiciales. Mediante esa participación el Poder Judicial queda desapoderado de la facultad de juzgar las infracciones, siendo sustituido en esto por el Poder Ejecutivo, rompiendo así el monopolio de la justicia en materia penal y articulando la competencia penal en dos ramas, la de aplicar el Derecho administrativo-penal cuyo más importante sector es el Derecho fiscal-penal., y la de aplicar el Derecho criminal.

“Al ejercer su poder sancionador, el órgano fiscal realiza un acto formal y materialmente administrativo, aunque implique la constatación de la violación a una norma y la imposición de una sanción, que es lo mismo que hace el juez penal; ya que, exactamente del mismo modo, el acto administrativo y el acto jurisdiccional son creación de normas individualizadas, que se realizan, ambas, constatando que un hecho coincide con el supuesto de la norma, lo que constituye la condición para decidir que se debe aplicarse la consecuencia jurídica prevista en la propia norma. Entre uno y otro tipo de acto se da, pues, una mera diferencia técnica.” (57).

Consecuentemente, el hecho de que las infracciones sean juzgadas por órganos administrativos en vez de que lo hagan los tribunales no altera su naturaleza penal.

Lo anterior se debe a la diferencia de la sanción, pues en tanto que la sanción penal en materia de delitos fiscales es sólo pena privativa de libertad, en la infracción fiscal la sanción es sólo pena económica. Sin embargo, dado que estas dos clases de sanciones penales persiguen

las mismas finalidades, podemos afirmar que ambas tienen la misma naturaleza, que no hay diferencia en la esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional. Se diferencian por la gravedad, cuantitativamente y no cualitativamente. La pena administrativa es, pues, una verdadera pena, cuyo concepto hemos alcanzado dentro de una construcción sistemática de las sanciones en el campo jurídico.

El descubrimiento de las infracciones fiscales cometidas, la decisión sobre imposición de sanciones y la ejecución de éstas, en aplicación del Derecho fiscal-penal sustantivo, se lleva a cabo por medio del procedimiento administrativo, menos formalista, más sencillo, rápido, expedito y ejecutivo que el procedimiento penal judicial.

En México se ha adoptado el último criterio, que ha sido implementado con el marco jurídico pertinente, en congruencia con la respectiva decisión de política legislativa, aunque sean notables las deficiencias técnicas del propio marco jurídico en cuanto a las normas de aplicación general respecto de los delitos y de las infracciones y penas fiscales.

Considero por mi parte, que el criterio adoptado es adecuado a las condiciones de nuestro de nuestro medio socio-político.

CITAS BIBLIOGRAFICAS.**CAPITULO CUARTO.**

- 45).- Bujanda de Sáinz, Derecho Administrativo Alemán, 4ta. Edición, Editorial Themis, Bogotá, Colombia, 1976, Pág. 260.
- 46).- Sáinz de Bujanda, Ob. Cit. Pág. 261.
- 47).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 138.
- 48).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 139.
- 49).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 140.
- 50).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 155.
- 51).- Jiménez de Asúa, Ob. Cit. Pág. 792.
- 52).- Jiménez de Asúa, Ob. Cit. Pág. 807.
- 53).- Jiménez de Asúa, Ob. Cit. Pág. 393.
- 54).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 313.
- 55).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 338.
- 56).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 348.
- 57).- Lomelí Cerezo., Ob. Cit. Pág. 171.

CONCLUSIONES.

CONCLUSIONES.

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

Es innegable el carácter complementario de dichas normas punitivas, en relación con las que crean obligaciones fiscales, porque su función es prevenir su incumplimiento, tanto con la amenaza contenida en la norma, como con la imposición y ejecución de la multa en aplicación de la propia norma, así como restaurar el orden jurídico castigando esos incumplimientos; además, la multa no es sustitutiva, sino complementaria, de la reparación del daño y de la indemnización del perjuicio.

La multa fiscal, como pena que es, tiene la finalidad de mantener el orden jurídico; ello se alcanza, por una parte, por medio de la prevención de las infracciones tributarias, esto es, con el cumplimiento generalizado de las obligaciones fiscales; y, por otra parte, con la restauración del orden conculcado por las infracciones, al imponerse la correspondiente pena de multa, en cada caso.

Así entonces sabemos que las multas fiscales serán eficaces:

1.- En la medida que realmente disuadan a la mayoría de los contribuyentes y demás obligados, la mayor parte de las veces, de cometer infracciones fiscales,

2.- En la medida en que la pena de multa se imponga y ejecute, inexorablemente, en todos los casos en que se cometan tales infracciones.

3.- Es decir, la eficacia será la capacidad real para obtener los resultados que se buscan, tanto con la formulación de la norma como con su aplicación.

4.- El sistema tributario sólo será eficaz en tanto que la colectividad lo considere justo, lo que dependerá de la presión tributaria, del adecuado equilibrio que se dé entre esa presión y los servicios y las obras que el Estado le revierta a cambio de la colectividad, así como del nivel de orden, seguridad, justicia, bienestar y democracia que exista en el país; fundamental importancia tendrá, también la equidad y proporcionalidad de cada una de las contribuciones. Esencial será también, el manejo honesto y transparente de los fondos públicos.

5.- Debe tomarse en cuenta, que las multas fiscales son sólo uno de los elementos del sistema de sanciones fiscales y parte del binomio punitivo: multa-cárcel.

6.- Asimismo, debe considerarse que la eficacia en la aplicación del sistema punitivo tributario dependerá, a su vez, de la eficacia de la administración tributaria para descubrir, oportunamente, todos los incumplimientos de obligaciones fiscales que se cometan y para imponer y ejecutar, oportunamente y con corrección legal, las multas, en todos los casos en que se descubran infracciones fiscales.

7.- Son necesarias estadísticas, que por ahora no existen, para conocer con precisión el nivel del efecto disuador absoluto de las normas que establecen multas fiscales, el que se obtendría comparando las tasas de la conducta consistente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, con las tasas que serían de esperar si se suprimiera la amenaza de multas, ya que seguramente habría cierto número de contribuyentes que cumplirían sus obligaciones fiscales a pesar de que no se les amenazara con la imposición de multas en caso de incumplimiento.

8.- También son necesarias estadísticas para establecer que tan inexorable es la imposición y ejecución de las multas, en relación con las infracciones descubiertas; es decir, que tan eficazmente se restaura, desde esta perspectiva, el orden jurídico conculcado por las infracciones fiscales.

9.- La legislación debe ser estable par ser eficaz. La inestabilidad de la misma dificulta seriamente el incumplimiento material de las obligaciones tributarias, lo que propicia las infracciones, no importa qué tan bien diseñado pueda estar el sistema represivo, en general, y la parte relativa a infracciones y multas, en particular.

10.- Es evidente que la modificación continua, sin haber dado tiempo a que arraigue en la conciencia pública, la norma fiscal no puede ser eficaz. Esa falta de estabilidad impide que se forme la convicción de que la ley fiscal es respetable y debe ser obedecida. en orden a la eficacia, ningún progreso puede alcanzarse mientras sigan siendo tan frecuentes las reformas.

11.- La ley fiscal debe formularse por verdaderos peritos; con posterioridad a que se hayan hecho estudios teóricos profundos al respecto; el diseño tiene que llevarse a cabo utilizando los métodos científicos de sistemas y modelos; los proyectos han de elaborarse previa consulta popular, y después de un período de maduración, esto es, deben evitarse la impericia, la improvisación y la precipitación.

12.- Debe dejarse a la legislación fiscal que el tiempo las cimiente las consagre, y les dé toda la solidez, respetabilidad y prestigio.

13.- Conforme a la justicia, la pena de multa debe estar en proporción al mal de la infracción; no debe ser irrogado por capricho, por crueldad o por ciega y brutal venganza, sino

que debe ser la justa compensación del mal injusto que se ha causado. Las leyes punitivas deben estar libres de pasiones y castigar sin cólera y sin odio.

14.- No debe perderse de vista, sin embargo, que además de las multas hay otras formas en que se manifiestan las consecuencias jurídicas del incumplimiento de las obligaciones fiscales y a las que recurre el derecho tributario para sustentar y asegurar su eficacia; por una parte, se tiene la ejecución, para reparar los daños y para indemnizar los perjuicios y, por otra parte, está la pena privativa de libertad.

15.- La pena de multa, como factor de justicia retributiva, no debe exceder sus límites naturales; si se exageran, si rebasan el límite de la retribución, constituyen un abuso de la fuerza del Estado, una crueldad ilegítima, un acto de tiranía; inclusive, un acto de terrorismo del Estado. Además, la exageración de las penas hace ineficaces; en efecto, el castigo excesivo, superfluo, produce un sentimiento colectivo de injusticia y excita la antipatía.

16.- Cuando la multa es excesiva produce efectos contrarios a los propósitos del legislador, por lo que pocas veces se cobran las multas fiscales, debido al sentimiento de desproporción entre la multa establecida y la conducta tipificada como infracción.

17.- Las normas punitivas fiscales deben establecer penas proporcionadas, razonables, ya que el freno mayor que puede ponerse para evitar las infracciones no serán las penas exageradas, sino lo inexorable de su aplicación.

18.- Como quedo claro en este trabajo, las multas fiscales son excesivas. Se hace indispensable, pues, una reforma por virtud de la cual se reduzcan las multas fiscales a límites razonables, pero ello más eficaces, tanto por su aplicación inexorable, como por su posibilidad real de

BIBLIOGRAFIA

prevenir las contravenciones tributarias. Esta reforma del sistema punitivo fiscal, sería uno de los medios concurrentes necesarios para lograr el generalizado cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones fiscales.

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

TEXTOS.

- 1).- Bujanda de Saínz., Derecho Administrativo Alemán, 4ta. Edición, Editorial Themis, Bogotá Colombia, 1976.
- 2).- Carrancá y Trujillo Raúl., Derecho Penal Mexicano, Tomo I, 4ta. Edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1975.
- 3).- Carretero Pérez Adolfo., Derecho Financiero, 2da. Edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1985.
- 4).- Cuello Calón Eugenio., Derecho Penal, Editorial Porrúa, México, D.F., 1953.
- 5).- García Domínguez Miguel Angel., Derecho Penal Fiscal, 1a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
- 6).- Giuliani Fonrouge Carlos., Derecho Financiero, Volumen II, 3a. Edición, Editorial Bogotá, 1965.
- 7).- Jiménez de Asúa Luis., Tratado de Derecho Penal, Tomo I, 7ta. Edición, Editorial Themis, 1950.
- 8).- Lomelí Cerezo Margarita., El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, 4ta. Edición, México, D.F. 1987.
- 9).- Maggiore Giuseppe., Derecho Penal, Tomo I, 4ta. Edición, Editorial Cárdenas, Bogotá, Colombia, 1971.
- 10).- Margáin Manautou Emilio., Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 1a. Edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1993.
- 11).- Merkl Adolfo., Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Egea, Madrid España, 1981.
- 12).- Serra Rojas Andrés., Derecho Administrativo, Tomo II, 6ta. Edición, Editorial Porrúa, México, 1977.
- 13).- Soler Sebastián., Derecho Penal Argentino, Tomo I, 3a. Edición, Editorial Area, Argentina, 1978.

14).- Váldez Villareal., Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 7ta. Edición, Editorial Porrúa, México, 1982.

OTRAS FUENTES.

- 1).- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento Tematizados., Ediciones Delma, México, 1994.
- 2).- Código Penal del Estado de Guanajuato., Editorial Cárdenas., México, 1994.
- 3).- Pallares Eduardo., Diccionario de Derecho Procesal Civil, 8va. Edición, Editorial Porrúa, México, D.F., 1982.