

FALLA DE ORIGEN
EN SU TOTALIDAD

879309

UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE.

2
2E1

Facultad de Derecho Incorporada a la

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO.

Clave 8793-09.

NATURALEZA JURIDICA DE LOS DELITOS FISCALES.

T E S I S

Que para obtener el título de

LICENCIADO EN DERECHO.

Presenta:

ARTEMIO AGUILAR GONZALEZ.

Celaya, Gto.

FALLA DE ORIGEN

Febrero de 1995.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS:

Por ayudarme en todo momento y así haber llegado a la culminación de una gran meta.

El presente trabajo de tesis para la obtención de mi título de licenciado en derecho se lo dedico A:

A MIS PADRES:

Esperanza González Torres. Quien con su esfuerzo y dedicación logro lo que siempre deseo, hacerme un hombre de bien.

| Gracias !.

| MAMA !.

Antonio Aguilar Vega. Gracias por tus consejos y ayuda. | PAPA !.

A MI ESPOSA E HIJO:

Que con su apoyo y el estar a mi lado es la más grande motivación para seguir adelante GRACIAS Angélica Zuñiga Albino y Antony.

A MIS HERMANOS:

Ricardo Aguilar González.

Cesar Aguilar González.

Ulises Aguilar González.

Antonio Aguilar González.

y Lilia Martha Aguilar González.

Que han sido de gran fortaleza con su ayuda y con sus consejos. ¡GRACIAS!

PAULA DE ORIGEN

INDICE .

INDICE.

	Pág.
INTRODUCCION.....	
CAPITULO I.- TEORIA DE LA MULTA FISCAL.	
1.- Concepto y evolución histórica.....	1.
2.- Naturaleza jurídica de la multa fiscal.....	9.
3.- Multas prohibidas en la constitución.....	12.
4.- Multa fiscal e indemnización y destino de la multa.....	22.
CAPITULO II.- LA MEDIDA DE LA MULTA FISCAL.	
1.- Fases de la adecuación de la multa.....	30.
2.- Fases de juzgamiento e imposición de la multa.....	40.
3.- Multa fija, multa excesiva y desvío de poder.....	58.
4.- Los límites de la sanción en la Constitución.....	60.
CAPITULO III.- LA EXTINCION PENAL EN EL AMBITO FISCAL.	
1.- Concepto de extinción.....	71.
2.- Extinción de la facultad fiscal de imponer la pena de multa.....	73.
3.- Extinción de la facultad de cobrar la multa fiscal.....	83.
4.- Relación entre impuesto omitido y multa.....	95.
CAPITULO IV.- EFICACIA DE LAS MULTAS FISCALES Y SUS FACTORES.	
1.- Concepto de eficacia de las multas fiscales.....	100.
2.- Estabilidad de las leyes fiscales.....	103.
3.- Justicia Retributativa.....	106.
4.- Capacidad administrativa del fisco.....	110.

CONCLUSIONES..... 116.

BIBLIOGRAFIA..... 125.

INTRODUCCION .

INTRODUCCION.

La materia tributaria en nuestro país avanza indudablemente hacia una naciente cultura fiscal, de manera que nos apartamos poco a poco del concepto "oasis fiscal". La mayor asistencia y asesoría que el Estado brinda al contribuyente y la importancia que su aportación significa para el desarrollo del país ha ido formando conciencia en la ciudadanía que cada vez son menos los casos de omisión y evasión fiscal.

Particularmente resultó atractivo el estudio y análisis de aquellas conductas que omitiendo su cumplimiento fiscal se hacen -para el autor- reprochables y que inclusive dan lugar a una sanción privativa de libertad.

Sin embargo, salta a la palestra la idea de castigo para los que omiten cumplir su obligación fiscal, sólo que habría de analizarse cuál es la naturaleza jurídica de esos ilícitos, quienes son los órganos encargados de su punición, cuál es el cuántum de su sanción etc. En este trabajo de investigación habrán de despejarse esas y otras incógnitas.

Punto de especial interés representa el concepto de "multa fiscal", su medida, su extinción y su eficacia, sobre todo cuando la mayor de las ocasiones suelen ser superiores en cuantía a lo que constituye el crédito fiscal omitido o evadido. Fue este entonces, el tema nuclear de este estudio.

Así, la tesis se conforma de cuatro capítulos que tienen una significación propia. En primer término se denominó "Teoría de la Multa Fiscal" en donde por supuesto, se impone desentrañar el significado y naturaleza jurídica de esa sanción, más cuando la propia Ley Suprema prohíbe tajantemente algunas de estas, para estudiar en el punto final la eficacia de la multa, bien que

esta cumpla o no la función intimidatoria de toda sanción o bien provoca que el contribuyente busque la manera aún sofisticada de permanecer cautivo al fisco.

En el capítulo segundo llamado "la medida de la multa fiscal" habrá de ser visto los criterios que fundan la imposición de la multa, sus casos de procedencia y si como ya quedo asentado es válido que la multa vaya más allá del crédito fiscal inclusive y también, sabedores que en atención al principio de legalidad, la multa tiene sus limitaciones fuera de las cuales, lo demás, simplemente es desvío de poder. Habrá de sugerirse criterios de fijación e imposición de la multa.

En un tercer capítulo el que denomino "Extinción Penal en el ámbito Fiscal", el derecho punitivo del Estado se ve seriamente limitado, pues la facultad hacendaria para hacer exigible un crédito no puede nunca permanecer indefinidamente a el tiempo y exigible en todo momento. Las instituciones que extinguen ese "ius puniendi" en el ámbito del derecho penal resultan de aplicación en la materia fiscal, lo que ya de por si implica un estudio meticuloso e interesante.

Mientras en el capítulo cuarto que se llama "Eficacia de la Multa y sus factores" es dar entrada a este trabajo a lo que bien pudiéramos llamar medidas de política fiscal de apoyo o dicho de otro modo, la culturización tributaria del contribuyente, sobre todo el conocimiento de las razones que obliga a la autoridad fiscal a esos constantes cambios o misceláneas fiscales que desalientan no solo al obligado sino a la sociedad en general. Aunque aquí punto importante lo es también -el aspecto de la administración de justicia, lo que por cierto- goza de prestigio y encierra un aparato muy "sui generis" cuando discutible es ubicarlo inclusive como autoridad propia del Poder Judicial.

Bajo esa óptica es que avanzamos a lo que al inicio llamé la cultura fiscal, porque entre mejor pueda despertarse la conciencia del contribuyente, el recaudo de sus obligaciones se reflejará necesariamente en la eficientización de bienes y servicios.

FALLA DE ORIGEN

Hasta aquí que ciertamente es imagen de las conclusiones propuestas.

CAPITULO I.

CAPITULO I.- TEORIA DE LA MULTA FISCAL.

SUMARIO:- 1.- *Concepto y evolución histórica.* 2.- *Naturaleza jurídica de la multa fiscal.* 3.- *Multas prohibidas por la Constitución.* 4.- *Multa fiscal e indemnización y destino de la multa.*

1.- CONCEPTO Y EVOLUCION HISTORICA.

"La potestad punitiva fiscal es el poder jurídico que tiene el Estado de tipificar mediante ley los incumplimientos de obligaciones fiscales como infractores y de establecer mediante ley penas económicas para castigarlas; y la facultad de la administración para que, en aplicación de la ley, imponga las penas que correspondan a quienes cometan las infracciones, y para que ejecute tales sanciones."(1).

La potestad punitiva fiscal se manifiesta a través de la realización de tres funciones:

1.- La función legislativa, que se ejercita expidiendo las leyes que definen las infracciones que establecen las penas económicas por el incumplimiento de las obligaciones fiscales; expidiendo 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 fracc. 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 las distintas infracciones, se fijan los elementos de composición de cada tipo y se señalan las penas correspondientes.

2.- La función jurisdiccional, consiste 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 la 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 y la República: Federación, Estados y Municipios.

Las normas que se establecen y regulan los impuestos son imperativas, porque tienen la finalidad de que el Estado obtenga los ingresos necesarios para satisfacer sus necesidades, e imponer el deber de pagar los atributos 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".(2).

Las leyes fiscales han sido expedidas para que correspondan 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 hacerlas y 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 reuente 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⁽³⁾.

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 tiendan 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.

Los teóricos dan nombres muy diversos a los ilícitos que son juzgados y sancionados por un órgano de la administración fiscal, los denominan: contravención, falta, transgresión, infracción, ilegalidad, reato.

En México la denominación aceptada, a partir de la legislación fiscal, es la de infracción, aunque en la Constitución se le llama falta, en el artículo 73 fracción XXI, al establecer que "el congreso tiene facultad para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse".

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 exigencia del impuesto, esto es, a facilitarle su tarea gestora a la administración.

De ahí que 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 pena de multa fiscal consiste en la obligación de pagar una suma de dinero. Esta pena tiene la finalidad de herir en su patrimonio al autor de una infracción fiscal; como consecuencia, la multa fiscal es personal.

La multa disminuye el patrimonio del infractor con el fin de castigarlo por haber cometido una infracción al incumplir una obligación fiscal. Por otra parte, la multa ha de incrementar el patrimonio del Estado en la misma medida que reduce el del infractor.

La finalidad esencial de la multa fiscal es preventiva y retributiva. Si la multa no existiere, los contribuyentes se sentirían más inclinados a incumplir sus obligaciones fiscales. En efecto, el temor a la multa constituye una fuerza optativa respecto de la inclinación al incumplimiento . . .

de las obligaciones fiscales, un contraimpulso psíquico generador de autoinhibición.

Se trata de una verdadera pena ya que se impone a título de retribución, esto es, en pago por la comisión de una infracción fiscal, constituyendo uno de los elementos de la ecuación que ha de establecerse entre el disvalor social de la infracción fiscal y el disvalor individual de la multa, como valoraciones de magnitudes equivalentes.

La pena de multa fiscal está justificada por la necesidad de inducir la observancia de las normas jurídicas fiscales, asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustantivas como formales.

La multa como pena fiscal es de Derecho Público. Este carácter deriva de que la facultad de establecerla, de imponerla y de ejecutarla corresponde siempre y exclusivamente al Estado, como titular de la potestad de castigar.

La multa, por su naturaleza económica, resulta una pena adecuada e idónea para castigar el incumplimiento de los deberes tributarios que, por una parte, producen peligro o daño económico al fisco y, por otra parte, frecuentemente se realiza para obtener beneficio económico. Se da, pues, una identidad entre el bien Jurídico lesionado por la contravención y el bien Jurídico afectado por la pena".(4).

La multa tiene el carácter de propia y verdadera pena, aun cuando ya impuesta constituye un crédito pecuniario del Estado frente a quien ha sido condenado por el fisco al pago de la multa por ser culpable de la comisión de una infracción fiscal. La multa, por consiguiente, queda sujeta a los criterios jurídicos inherentes a las penas hasta el momento en que se notifica su imposición; y después está sometida a las reglas de créditos fiscales.

No existe consenso sobre el origen etimológico de la palabra multa, pero la versión más aceptada es la que sostiene que proviene de *multae*, que significa multiplicar, posiblemente

por que su cuantía se fijaba en múltiplos del daño producido por el delito.

La multa tiene un origen muy remoto, pues aparece ya en la ley mosaica como condena de pago de dinero, que tenía verdadero carácter de pena.

Aunque la ley del talión la entendían los saduceos materialmente, y según todo el rigor de la letra, los demás Hebreos, siguiendo la tradición, la interpretaban más benignamente, y las palabras *oculun pro oculu, denten pro denten*, también se referían a la multa o pena pecuniaria con que se debía compensar el daño ocasionado.

Al que sufría un daño se le permitía pedir en justicia el resarcimiento de él según todo el rigor de la ley, y no se le podía obligar contra su voluntad a admitir la recompensa pecuniaria. Esto es, estaba permitido que el que cometía el delito pagara por el daño causado tanto cuando pagaría por evitar el que habría de causar a él, por ejemplo, si se viere en la absoluta necesidad de perder el ojo o redimirlo con dinero.

Los babilonios, en el Código de Hammurabi, establecieron varias penas pecuniarias, algunas orientadas al castigo de ciertos delitos de contenido económico, que consistían en el pago de una determinada cantidad de dinero, o en la entrega de un bien mueble o semoviente.

De los Hebreos pasó la ley del talión a los griegos. En Grecia la multa, llegó a tener gran auge, a veces con un carácter mixto de pena y de indemnización, en cuyo caso se dividía entre el Estado y la víctima. La multa pasó de Grecia a Roma, cuando los romanos enviaron a recopilar sus leyes para formar la ley de las doce tablas, en la cual, expresamente se permite la redención económica de los delitos privados.

También en algunos fueros de España se facultaba expresamente a redimir con dinero la pena corporal.

Los antiguos germanos sólo castigaban con pena capital a los traidores y tráfugas, suspendiéndolos de los árboles, y a los cobardes y a los que usaban torpemente cuerpos, ahogándolos en lugares cenagosos. Todos los demás delitos, hasta el homicidio, lo castigaban con multas que se aplicaban parte al rey o ciudad, y parte al ofendido o a sus adeudos.

En la carta magna inglesa se estableció la proporcionalidad de la multa según las posibilidades y la situación del culpable. No debiendo ser su monto tan elevado como para obligar al colono a abandonar su campo, al comerciante a cesar en su oficio o al trabajador a vender sus herramientas.

En los estados italianos, durante la Edad Media, era frecuente la multa como sanción, y se permitía el pago en cosas que no eran dinero.

Con la legislación imperial que imponen Francisco I en Francia y Carlos V en Alemania, el uno en sus Ordenanzas y el otro en la Constitución Criminalis Carolina, las penas más leves desaparecen, y las penas pecuniarias se reducen en su cantidad. En las leyes de Sajonia, se estableció la alternativa de pagar multa o de ser encarcelado, con el trabajo forzado como complemento de la prisión.

La multa tiene como finalidad el castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales, en especial aquellas que traen o puedan traer consigo un daño económico al erario.

No interesa aquí, sino en el campo de la técnica fiscal, hablar de las distintas clasificaciones que de las multas se ha hecho, sino examinar la política que se sigue para determinar el monto de ellas.

El legislador ha establecido un sistema de multas fijas y discrecionales, teniendo a eliminarse las primeras visto el criterio que sobre ellas ha adoptado el Pleno de la Suprema

Corte, no sancionándose la infracción cuando el contribuyente espontáneamente la subsana.

Se considera errónea la política de otorgar al personal que ejerza las facultades de comprobación fiscal el importe de las multas que se impongan a los contribuyentes que visitan o cuyas declaraciones revisan de escritorio, con el objeto de otorgarles estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento, ya que ello se presta al llamado "terrorismo fiscal", por cuanto que al contribuyente se le da a conocer un supuesto adeudo que o acepta con el pago de la multa correspondiente o se atiene a "consecuencias más graves". Aquél no sabe si se le exigirá por resolución un mayor crédito o esa advertencia alude a posible consignación penal.

En la legislación de algunos países sudamericanos la multa puede llegar hasta diez veces de lo omitido. En cambio en la legislación Federal americana, la multa máxima es de medio tanto de lo omitido.

La razón reside en que no se quiere sancionar al negocio o al patrimonio del contribuyente, para que siga contribuyendo al desarrollo de la economía, sino precisamente al que ocasionó esa omisión y nada mejor que la pena privativa de libertad.

Hay penas para la imposición de las multas, para determinar el monto de éstas en cada caso, pero cuando el grueso de los contribuyentes vive al margen de las leyes tributarias y son miles las infracciones que a diario se cometen, ello provoca la desviación del personal oficial que esta en contacto directo con el infractor e imposibilidad del fisco para poder castigar con justicia y equidad.

Tendrá, en estos casos, que implantar cartabones a seguir, según la clase de infracción, monto de lo omitido o posibilidad de que se hubiese omitido, asignando a la misma motivación a situaciones parecidas pero no iguales.

Siempre se ha sostenido que las multas nunca deben tomarse en cuenta como importe fuente de recursos, pues su finalidad es otra: castigar toda infracción para evitar nuevas violaciones. Sin embargo, en los países como México, cuando las infracciones por parte de los contribuyentes están a la orden del día, la recaudación por concepto de multas supera buen número de impuestos especiales en su rendimiento.

Muchos de los municipios mexicanos completan su gasto con lo que recaudan por concepto de multas. Los fines de semana son los más productivos.

2.- NATURALEZA JURIDICA DE LA MULTA FISCAL.

Sólo el que comete una infracción fiscal ha de sufrir las consecuencias de su proceder.

La infracción fiscal es una conducta, un comportamiento, encaminado a un propósito, que es atribuible físicamente a un agente; y la multa es la consecuencia jurídica que tal conducta produce en relación con el agente, la cual debe alcanzar sólo al autor de la conducta que constituye la infracción y no otros sujetos, ya que se da una relación de causa a consecuencia entre la infracción y la multa.

La multa es una pena; como pena que es, constituye una retribución; y toda retribución debe ser personal, esto es, ha de alcanzar al autor de la infracción y no a otros, pues no es admisible castigar a los inocentes.

Las multas por infracciones fiscales son estrictamente personales, es decir,

sólo pueden imponerse por hecho propio y no pueden infligirse por hecho de tercero.

Además, el artículo 22 constitucional consagra el principio de personalidad de los castigos al establecer que quedan prohibidas las penas trascendentales, como serían las multas que habrían de imponerse a un sujeto distinto de aquél a quien es atribuible la conducta tipificada como infracción; es decir, las multas no pueden afectar a personas distintas al infractor y ajenas a la infracción cometida.

Como consecuencia, respecto de la multa fiscal, que es una pena, sólo es responsable personalmente el contraventor. Para que a alguien se le pueda imponer una multa fiscal por la comisión de una infracción es necesario que tenga una obligación tributaria; que la haya incumplido; que el incumplimiento respectivo esté tipificado como infracción; y que sea punible con multa por el fisco. La responsabilidad por la multa es estrictamente personal, sólo existe por hecho antijurídico propio, si se es imputable y culpable.

Lo anterior no impide que el pago de la multa a que fue condenado el infractor pueda ser realizado por otro, ya que no existe la obligación absoluta de la prestación personal de la pena por el contraventor, al no existir sanción por el hecho de que el pago de la multa lo realice un tercero; esto deriva de la naturaleza económica de la multa.

Por otra parte, dado el carácter de crédito fiscal que tiene la multa ya impuesta, el cumplimiento de la obligación asumida por un tercero frente a la administración fiscal, a favor del condenado a pagar la multa, al otorgar fianza para obtener la suspensión del procedimiento económico-coactivo, en caso de impugnación, solicitud de condonación prórroga o de pago en parcialidades, no implica una alteración en la relación fundamental entre el fisco y el infractor.

Por consiguiente, el Estado conserva siempre y para todos efectos su facultad de ejecutar las multas en bienes del infractor, no obstante la intervención del tercero; pero dada la obligación de pagar la multa, asumida por el fiador, en tanto crédito fiscal, no se viola el principio de personalidad de la pena si, por razones de convivencia para el cobro de la multa, la ejecución se lleva a cabo en bienes del fiador y no en bienes del infractor.

La multa tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

En algunos países la multa puede ser hasta diez tantos del crédito omitido, como en Argentina; en otros, como en los Estados Unidos de Norteamérica, la multa máxima del fisco federal es de medio tanto de lo evadido. En nuestra legislación la multa máxima que se impone, tratándose de omisión de contribuciones, va del 70 % al 100%, en tratándose de otro tipo de infracción puede variar y aún incrementarse en un 20 % si hay reincidencia, lo que se considera como agravante.

En cambio en los países avanzados se rechaza a la multa como importante fuente de recursos. "Las multas no tienen importancia alguna como fuente de ingresos y suele cobrarse sin pensar en que hayan de engrosar el tesoro público".

La multa, cuando se integra en un sistema orgánico bien estructurado, tiene numerosas ventajas que prevalecen sobre sus inconvenientes, lo que justifica el gran auge que ha tomado en los últimos tiempos.

3.- MULTAS PROHIBIDAS POR LA CONSTITUCION.

Es fascinante asomarse a la Constitución, para *analizar* en forma somera, algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano frente a las garantías individuales contenidas en los primeros 29 artículos de nuestra Carta Magna.

El examen de las disposiciones constitucionales que en forma aislada o que en forma conjunta guardan relación o pueden tenerla con la materia tributaria, es labor que nos permite juzgar, desde la cúspide, el sistema impositivo que en México impera, así como las fallas o excesos existentes en el mismo frente a aquellas. (5).

Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser la rama del Derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución misma señale. Rebasar ese límite o marco es convertir lo que es aquiescencia del pueblo, en triste u odiosa obligación.

Asimismo, es interesante el examen de las resoluciones que nuestros tribunales han emitido, en especial, las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en buen número de casos han venido en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la Constitución, pero de no otorgarse originarían graves problemas, lo que me lleva a un sondeo de esas situaciones, pero que escapan del alcance de este trabajo de investigación con el objeto de que nuestro más alto tribunal no se convierta en un permanente reformador de nuestra Carta Magna.

Así, en los artículos 21 y 22 de nuestra Constitución se establecen diversas

prohibiciones que demarcan las facultades del Estado en materia de multas fiscales. Tales restricciones constitucionales limitan tanto las facultades del Poder Legislativo en el momento de establecer la pena de multa en la fórmula abstracta de la Ley, cuanto la del Poder Ejecutivo al momento de imponer la multa concreta en cada caso, aplicando la ley.

El artículo 21 constitucional, prohíbe al legislador establecer multas fiscales mayores del importe del jornal o sueldo de un día a los jornaleros, obreros y trabajadores, o del equivalente de un día de ingreso a los trabajadores no asalariados.

Como consecuencia de tal prohibición, en relación con esta clase de infractores, la mayoría de las normas que establecen multas fiscales son inconstitucionales, ya que rebasan los límites de referencia.

Para evitar tal inconveniente, habría que agregar al capítulo relativo del Código Fiscal de la Federación un precepto que, reiterando la disposición constitucional prevenga que tratándose de estos sujetos, la multa que ha de imponerse por el incumplimiento de cualquier obligación fiscal, sustantiva o formal, no excederá de un día de jornal, sueldo o ingreso de un día.

Lo que interesa para nuestro estudio de esta disposición, son los dos párrafos siguientes: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernamentales y de policía".

Al referirse el artículo 21 de la Constitución a que la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la

violación de las leyes u ordenamientos de carácter administrativos o tributarios, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, se repite, la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos o de policía".(6) .

Sobre este punto, "Servando J. Garza en su obra de las Garantías Individuales y el Derecho Tributario Mexicano, sostiene y con lo cual se está de acuerdo, que no siendo los ordenamientos tributarios reglamentos gubernativos y de policía, la autoridad hacendaria carece de competencia para imponer multas a los infractores de las leyes o reglamentos tributarios." (7).

Por jornalero, obrero o trabajador debemos entender a toda clase de empleado, a todo aquél que, rigiéndose por una relación de trabajo, queda protegido por la Ley Federal del Trabajo. Pero en materia tributaria se presenta el siguiente problema: un asalariado que tiene dos empleos y no hace la acumulación de los ingresos como lo ordena la Ley del Impuesto sobre la Renta. A la vuelta de cinco años es descubierta esa omisión por la autoridad hacendaria quien le finca la diferencia de impuestos a su cargo y pretende sancionarlo en los términos de la fracción II del Artículo 76 del Código Fiscal, con una multa que puede ir del 70% al 100% de la contribución omitida, que resulta ser una multa que excede del jornal o salario de un día de trabajo de esa persona. Se opina que en este caso es aplicable la garantía que consagra el segundo párrafo del artículo 21 constitucional, por lo que el precepto resulta inconstitucional para estos contribuyentes, pues no se les debe imponer una multa superior al importe de un día de labor.

Por lo tanto, si estos contribuyentes incurren en omisiones en el pago del impuesto sobre la renta o en infracciones a Leyes Administrativas o a reglamentos de policía, se deberá dividir su ingreso anual en 365 días y el monto del cociente es la multa máxima a imponérseles.

De ahí que también para estos sujetos resultan inconstitucionales los artículos 76 y 77 del Código Fiscal, que señalan multas fijas e incrementos a ellas según que exista reincidencia o agravantes en las infracciones cometidas.

En el artículo 22 constitucional se prohíbe la multa excesiva; el calificativo indica ya la causa de su reprobación, pues es inhumano, antisocial y contrario a los fines mismos de la pena, dejar a un contribuyente sin lo indispensable para vivir, obligándolo a buscarse lo necesario por cualquier medio, incluyendo el delito; pero aún en sujetos de gran fortuna constituye una injusta por la falta de proporcionalidad entre la multa y la contravención."(8).

El término "excesivo" puede parecer un tanto vago y, salvo en el caso de los jornaleros, obreros y trabajadores no asalariados, no existe una norma directa y explícita que determine en que casos una multa es excesiva; sin embargo más adelante identificaremos los criterios que nos permitirán establecer cuando es excesiva una multa.

El mismo artículo 22 constitucional prohíbe también que el legislador establezca, y que la Administración Fiscal imponga, pena de multa trascendental, que es la que habría de infligirse a un sujeto distinto de aquel a que es atribuible la conducta tipificada como infracción y ajeno a dicha conducta, lo que implicaría que se estaría castigando a un inocente.

En el primer párrafo de este precepto encontramos una garantía de seguridad jurídica, que llevada al aspecto que en primer término nos interesa, o sea, lo relativo al concepto de multa excesiva, tenemos que nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió de inspirar a la autoridad administrativa que la impuso, porque se producirá lo que en la doctrina se conoce como desvío de poder, considerado en el Código Fiscal de la Federación, como una causal de nulidad de las multas impuestas

por la autoridad hacendaria.

El surgimiento de las multas fijas en el vigente Código Fiscal de la Federación ha dado lugar a que se ponga en tela de juicio su constitucionalidad, por cuanto que pueden resultar excesivas al sancionarse por igual al que incurre en infracción por error o simple olvido, con respecto a aquel que comete la infracción con dolo o mala fe, o bien, se impone la misma multa al que carece de capacidad económica frente al que la tiene, o bien no se toman en cuenta las razones que influyeron en la comisión de la infracción.

Así el Código Fiscal vigente desde 1983, adoptó el sistema de multas fijas, consistentes en el establecimiento de porcentajes únicos, aplicables a contribuyentes omisos, sin tomar en consideración circunstancias especiales que permitan la individualización de la sanción. Lo anterior lleva a concluir, que dada la determinación de cualquier infracción, la multa a imponer será la misma en todos los casos, repercutiendo ésta en diferente forma sobre el patrimonio de los infractores según sea su capacidad y abriendo la posibilidad de imponer multas excesivas en contribuyentes de pocos recursos.

El concepto de multa excesiva se puede establecer, tomando en consideración los elementos que la integran, partiendo tanto de la acepción gramatical del término "excesivo", como de las interpretaciones realizadas por la doctrina:

a).- En primer lugar, una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria impuesta al infractor, para reprimir y prevenir la infracción tributaria, salga de los límites de lo ordinario o de lo razonable.

b).- Una multa es excesiva cuando la sanción pecuniaria está en desproporción con las posibilidades económicas del multado, en relación a la gravedad del ilícito fiscal.

c) El carácter excesivo de la multa está en función a las características individuales del multado, pudiendo ser excesiva para unos, moderada para muchos y leve para pocos.

d) Para que la multa no sea contraria al texto constitucional, debe en el establecimiento del monto pecuniario, tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con el hecho que la motiva.

e) Las multas excesivas pueden estar establecidas en la ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que la imposición de la multa no se toma en cuenta ni las condiciones económicas del infractor ni el ilícito fiscal. (9).

En el texto constitucional respectivo, sólo quedó consignada la prohibición de imponer multas excesivas, pero sin darse la definición de ellas, ni establecer normas que bastaran para calificar las sanciones pecuniarias, en los casos que se presentaran en la práctica.

Por otra parte, el concepto exacto del Constituyente no puede conocerse, debido a que en la sesión respectiva del Congreso en que se votó el artículo 22, no llegó a tratarse la cuestión, ni el dictamen de la comisión que lo formuló contiene ideas sobre el particular. Por tanto, para establecer un criterio sobre la fijación de las multas, la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia adopta la teoría que consiste en dejar al criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no, debido a que este criterio es el más jurídico y justo.

Dado que no es posible establecer una norma general que atienda a las condiciones económicas del infractor que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicada; sin que pueda admitirse la tesis de que

el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no depende de la aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, en correspondencia con la gravedad de la infracción, pues aun en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona por el reducido valor de su patrimonio, para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

A su vez, en los artículos 14, 16 y 23 constitucionales, se establecen otras prohibiciones que limitan las facultades de la Administración Tributaria, relativas a la imposición de multas.

El primer párrafo del artículo 14 constitucional prohíbe a los órganos de la Administración Fiscal imponer multas dando, en perjuicio del infractor, efecto retroactivo a las leyes, lo que puede realizarse en dos puntos:

... a).- Cuando una ley nueva establece un tipo de infracción que antes no existía, señalando una pena de multa para una conducta anteriormente no sancionada, y esta ley se aplica a un hecho ocurrido durante la vigencia de la ley anterior, cuando tal conducta estaba impune.

b).- Cuando la ley antigua tipifica una infracción y la castiga con multa de cierta cuantía, y la ley modifica la ley antigua agravando la situación del infractor, en relación con eximentes, atenuantes, agravantes. O al contenido de la infracción, o bien a sus consecuencias, estableciendo una multa más severa, y la nueva ley se aplica a la contravención cometida durante la vigencia de la ley anterior.

El propio artículo 14 constitucional, en su párrafo segundo, prohíbe al fisco emitir resolución imponiendo multa sin haber tramitado previamente el procedimiento que al efecto establezca la ley expedida con anterioridad al hecho que constituya la infracción tributaria.

En esta materia, la garantía de audiencia puede satisfacerla el legislador con el procedimiento impugnativo posterior a la imposición de la multa; pero si para garantizar la audiencia del infractor el propio legislador establece un necesario procedimiento previo a la emisión de la resolución en que se imponga la multa, será inconstitucional que se emita tal resolución sin la tramitación anterior del procedimiento relativo.

El mismo artículo 14 constitucional, en su tercer párrafo prohíbe a las autoridades administrativas encargadas de juzgar las infracciones fiscales, imponer por analogía o por mayoría de razón una multa cuando en la ley no se establece que la conducta que le sirve de motivo haya de castigarse con esta pena; igualmente se prohíbe infligir pena de multa distinta, cualitativa y cuantitativamente, de la que se halle exactamente decretada en la ley para la contravención tributaria de que se trate.

El artículo constitucional, en su primera parte, prohíbe emitir resolución imponiendo multa fiscal que no conste por escrito, que no sea emitida por autoridad competente y que no esté debidamente motivada y fundada.

Está, pues prohibido imponer una multa verbalmente; pero la resolución respectiva no solamente debe constar por escrito, sino que es indispensable que esté firmada por la autoridad competente y que se le comunique o se le dé a conocer al presunto infractor.

Sólo las autoridades competentes pueden imponer multas fiscales, lo que

FALLA DE ORIGEN

significa que la autoridad debe tener existencia legal, esto es, debe haber sido creada por el órgano facultado para ello, por medio del acto jurídico idóneo.

Pero las autoridades, además de tener existencia legal, deben tener competencia, es decir, han de estar facultadas expresa y explícitamente para imponer la multa de que se trate, por el ordenamiento jurídico; la competencia para imponer multas fiscales federales puede otorgarse en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los Acuerdos de Adscripción, en los Acuerdos de Delegación de Facultades, y en los Acuerdos y Convenios de Coordinación Fiscal.

La resolución en que se impone una multa fiscal tiene que estar debidamente motivada y fundada. La motivación significa que la resolución tiene que estar justificada por la afirmación de que se han constatado los hechos constitutivos de la contravención, es decir, que la conducta del infractor se subsume en la hipótesis fáctica de la norma, en el tipo de la infracción, cuya consecuencia jurídica es la multa; y que el monto de la multa que se impone se justifica por las circunstancias de la infracción.

Por fundamentación se entiende que la resolución deben citarse los preceptos legales que tipifican la infracción que se castiga y que establecen la multa que se está imponiendo y que previenen la forma de determinar el monto.

Por su parte el artículo 23 constitucional establece que "nadie debe ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya que se le absuelva o se le condene".

Tal precepto constitucional, al establecer el principio, "non bis in idem", quiere evitar que el fisco juzgue dos veces sobre una misma infracción fiscal, a fin de impedir que se

impongan dos multas tributarias por una sola contravención, consagrando, a nivel de ley fundamental, las excepciones de litispendencia y de cosa juzgada en relación con infracción y multas fiscales.

La litispendencia implica la prohibición de que se tramite simultáneamente dos procedimientos administrativos diversos tendientes a imponer multa por una sola infracción; y la de cosa juzgada constituye la prohibición de imponer una segunda multa por una única falta.

El procedimiento económico-coactivo es uno de los particularísimos del Derecho Tributario, esencialísimo para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o el aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento.

Al impugnarse su constitucionalidad se ha dicho que el Estado molesta al contribuyente en su persona y en sus bienes, sin que medie juicio seguido ante tribunal alguno. Sobre esto, desde la época de Vallarta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado su jurisprudencia, declarando la constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo, diciendo:

Debe declararse que la ley sobre facultad económico-coactiva no es anticonstitucional, porque el pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, cual es la de atender los servicios públicos, y para hacer estos efectivos, el poder administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin la necesidad de pedir auxilio a otro poder (véase el estudio del señor Vallarta sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactivo, año de 1885).” (10).

Si se atiende la necesidad que tiene el fisco, de percibir a la mayor brevedad posible, los ingresos que le corresponde, a fin de atender a las necesidades que demandan los

servicios públicos, y si se atiende a las facultades del Congreso, para dictar leyes que atiendan a ese fin, se verá que la pugna por lo consiguiente, con ninguno de los preceptos establecidos por la misma Constitución.

En efecto, dos disposiciones legales son la que sustentan la constitucionalidad de la ley de 23 de mayo de 1910. Una, es la fracción séptima del artículo 73 de la Constitución, que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. La otra, es la fracción trigésimaprimerá del mismo artículo 73 constitucional, que faculta al Congreso para expedir todas las leyes que sean necesarias, con objeto de hacer efectivas las demás facultades que le concede la ley Suprema, al propio Congreso y a los demás Poderes de la Unión.

4.- MULTA FISCAL E INDEMNIZACION Y DESTINO DE LA MULTA.

Hemos dicho antes que, entre otras las sanciones tienen la finalidad de restaurar el orden jurídico transgredido. A veces el orden jurídico violado se considera restaurado con una sola sanción, mientras que en otras se requiere más de una, por lo que frecuentemente se da acumulación de sanciones.

Este es el caso del que incumple su obligación de pagar una contribución, que es responsable frente al fisco de la reparación de los daños causados, básicamente consiste en el cumplimiento de la obligación original; es responsable del pago de la indemnización de los perjuicios causados al Estado, los que estarían integrados con los recargos por la mora y con los gastos que origine el procedimiento de ejecución fiscal; además, es responsable del pago de una pena de multa que retribuya al infractor del daño difuso producido a la sociedad con la contravención.

Por razón de precisión técnica, el legislador debe establecer todas las sanciones necesarias, distinguiendo nitidamente cada una de ellas, tanto en su distinta morfología como en su diferente teología; debe también establecer con toda claridad la regla relativa a la acumulación; a de evitar incurrir en confusiones entre multa y reparación de daños e indemnización de perjuicios, debido a imprecisiones conceptuales.

Tiene también que evitar la innecesaria creación de sanciones híbridas, que crean confusión y producen por ello un volumen importante de litigios innecesarios.

Recordamos que el legislador creó en la Ley del Impuesto sobre la Renta una figura híbrida que pudiéramos denominar "recargos punitivos", y que era una mestiza, producto de la mezcla de "recargos-indemnizatorios" y de pena de multa.

Esta clase de figura jurídica no debiera existir en nuestro Derecho positivo, por innecesaria y porque producen confusión y causan problemas; afortunadamente ya fue suprimida.

Algunos intérpretes han arribado a la conclusión de que las multas tributarias tienen sustento en los artículos 73 fracción VII y 31 fracción IV de la Constitución, el primero de los cuales establece que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y el segundo previene que son obligaciones de los mexicanos contribuir para el gasto público, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes; que, por tanto, las multas fiscales deben ser reguladas por los principios que rigen las contribuciones y no por los que regulan las penas, porque los preceptos de la Ley secundaria, ya citados, extraen las multas tributarias del Derecho penal y las trasladan al campo del Derecho fiscal.

En otras palabras, que son los principios de equidad y proporcionalidad consagrados por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal para regir el establecimiento de las contribuciones, los que han de regular las multas penales.

Que, por lo tanto, en relación con las multas fiscales no son aplicables las reglas del Derecho penal, que en esta materia, por ello, no son aplicables los principios que regulan la tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad.

Consideremos equivocada esta posición. En efecto, es inaceptable la tesis de que el legislador puede cambiar la naturaleza esencial de las figuras jurídicas, esto es, que es posible que lleve a cabo la transmutación de una pena para convertirla en impuesto, o viceversa. Esta transformación de sustancia es lógicamente imposible; un cambio de etiqueta no puede cambiar la naturaleza sustancial de las cosas.

Parece evidente que no es posible establecer la identidad entre una de las máximas expresiones de la solidaridad social que son las contribuciones y las más graves conductas antisociales como son las infracciones y los delitos; de ahí que no resultaría factible que los principios reguladores de las contribuciones, por una parte, y de las infracciones y de los delitos por otra parte, fueran los mismos.

Para disipar cualquier duda en relación con la validez de la afirmación de que las multas fiscales son penas, y que en relación con ellas son aplicables, por ende, las normas sustantivas del Derecho penal, bastaría recordar que gran número de conductas están tipificadas, simultáneamente, como infracciones administrativas y como delitos.

Que de modo normal, el Derecho faculta al juez penal a imponer, previa

individualización, de la pena privativa de libertad y la pena de multa, además de establecer y cuantificar la obligación de reparar el daño.

Que por razones de seguridad jurídica y de justicia, el juez penal debe conducirse conforme a los principios que regulan la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad, para imponer tanto la pena privativa de libertad como la pena de multa.

Entre otros facultades y deberes que le otorga e impone el Derecho, la Administración Fiscal debe individualizar las penas de multa que aplique, de igual manera que lo tiene que hacer el juez penal.

En resumen, las multas fiscales son penas y no contribuciones, sin importar que las imponga la administración tributaria y no un juez penal, y que el propio fisco las cobre por el procedimiento de ejecución fiscal, y que las debiera destinar, también, al gasto público.

Ahora bien, por lo que hace al destino de las multas fiscales, valen las opiniones siguientes: En los tiempos de las monarquías absolutas, el fruto de las multas se repartían entre el denunciador del delito, la Cámara Real y el juez. Este destino de las multas fue suscitando, cada vez más, críticas con el transcurso del tiempo, pero se mantuvo hasta mediados del siglo pasado.

El hecho de destinar buena parte de las multas para la dotación de los jueces influyó para que la práctica de los tribunales españoles y también la legislación, hasta mediados del siglo pasado, exigieran primeramente la multa antes que las otras responsabilidades del condenado.

Tal destino de las multas, que fomentaba, naturalmente, sentencias injustas y abusos judiciales, se conservó tanto tiempo, por tres motivos: lo. por las dificultades para

pagar directa y satisfactoriamente a los funcionarios judiciales; 2o. por la concepción entonces dominante de que los servicios públicos debían revertir en provecho inmediato de los funcionarios que los presten; y, 3o. por la necesidad de explotar la actividad judicial para robustecer la autoridad política del soberano.

Podría pensarse que este tipo de situaciones anticuadas estarían superadas, pero todavía hoy se presentan en México en el campo fiscal, con todas sus consecuencias inconveniente. Me parece que el importe de las multas fiscales debería destinarse íntegra e invariablemente a cubrir los gastos públicos.

En efecto, "el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece que las contribuciones se destinarán a cubrir el gasto público; y de acuerdo con el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación las sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas." (11).

Sin embargo, contraviniendo tal principio, por una parte, el artículo 70-Bis del Código Fiscal establece que los ingresos que la Federación obtenga efectivamente de multas que hayan quedado firmes, por infracción a las disposiciones fiscales distintas a las de la Ley Aduanera, se destinarán a la formación de fondos para el otorgamiento de estímulos y recompensas por productividad y cumplimiento del personal que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a dichas disposiciones.

Esto es, que primero se debe pagar lo que se va a distribuir entre la burocracia y hasta después se recaudará lo que se va a destinar a cubrir el gasto público.

El que los ingresos que obtenga la Federación por concepto de multas

fiscales y aduaneras, efectivamente pagadas que hayan quedado firmes, se distribuyan entre el personal hacendario, hace que los integrantes de éste tengan interés directo en que impongan multas, en que éstas queden firmes y en que efectivamente se paguen; y crea un conflicto personal de intereses entre tales servidores públicos y los contribuyentes.

Este conflicto de intereses genera abusos de algunos integrantes de la burocracia hacendaria que:

1.- Imponen multas indebidas.

2.- Actúan maliciosamente para que los contribuyentes incurran en infracciones a fin de que se les impongan multas.

3.- Coaccionan a los contribuyentes para que de inmediato se paguen las multas.

4.- Impiden o dificultan la impugnación de las resoluciones en las que se imponen multas, para que éstas queden firmes.

El que los ingresos que se obtengan por concepto de multas se distribuya entre el personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público elimina el presupuesto de buena fe de las autoridades, que sustenta la presunción de la legalidad de sus actos; en efecto, el presupuesto de buena fe parte de la hipótesis de que los órganos de autoridad nada ganan con afectar a un contribuyente al que ni conocen, y de que no les beneficia personalmente su actuación.

Además, se provoca una situación de injusticia entre una parte de la

burocracia hacendaria, que recibe adicionalmente a su sueldo un sustancial ingreso derivado de la distribución de las percepciones por concepto de multas, y el resto de la burocracia hacendaria, y de la burocracia en general, que no recibe tales ingresos.

Las multas fiscales deben ser una fuente de ingresos para el Estado; han de ser una disminución del patrimonio del infractor y un incremento del patrimonio Estatal, en la misma medida que reduce el del infractor."(12).

Si la infracción fiscal ofende a la sociedad toda, el importe de la multa debe beneficiar a toda la sociedad y no limitativamente a unos pocos individuos. El que esto ocurra constituye una injusticia, ya que no se le da a la sociedad aquello a lo que tiene derecho, y se le concede a ciertos sujetos algo a lo que moralmente no tiene derecho.

Las multas deben constituir formas concretas e individualizadas, a través de las cuales se exprese la desaprobación social que merecen las infracciones fiscales, como mero resultado de la educación cívica y no el instrumento por medio del cual algunos empleados del gobierno obtienen ingresos personales.

FALLA DE ORIGEN

CITAS BIBLIOGRAFICAS.**CAPITULO PRIMERO.**

- 1).- García Domínguez Miguel Angel, Derecho Fiscal - Penal., Editorial Porrúa, S. A., México, 1994, Pág. 29.
- 2).- Carretero Pérez Adolfo., Derecho Financiero., Editorial Porrúa S.A., 2a. Edición., México, 1987, Pág. 480.
- 3).- Serra Rojas Andrés., Derecho Administrativo., Tomo II, Editorial Porrúa, 4ta. Edición, México, 1977, Pág. 412.
- 4).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 370.
- 5).- Manautou Margain., Nociones de Política Fiscal., Editorial Porrúa., México, 1988, Pág. 204.
- 6).- Margain, Ob. Cit. Pág. 230.
- 7).- Garza Servando., De las Garantías Individuales y el Derecho Tributario., Editorial Harla, 3a. Edición, México, D.F., 1982, Pág. 143.
- 8).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 378.
- 9).- Margain, Ob. Cit. Pág. 235.
- 10).- Margain, Ob. Cit. Pág. 219.
- 11).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 387.
- 12).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 389.

CAPITULO II.

CAPITULO II.- LA MEDIDA DE LA MULTA FISCAL

SUMARIO: - 1.- Fases de la adecuación de la multa. 2.- Fases de --- juzgamiento e imposición de la multa. 3.- Multa fija, multa excesiva y desví de poder. 4.- Los límites de la sanción en la Constitución.

1.- FASES DE LA ADECUACION DE LA MULTA.

La adecuación de la multa al caso concreto es una necesidad que deriva de su naturaleza misma y de sus fines. "Como pena que es, tiende a prevenir las infracciones fiscales por medio de la intimidación, por lo que a de ser más severa, en el aspecto general, cuando más grave sea el injusto que trata de evitar, por otra parte como la multa es un instrumento de hacer justicia por medio de la retribución, tiene que corresponder al grado de culpabilidad que castigar, siendo un medio de corrección del infractor, la multa también debe tener como puntos de referencia las causas de la infracción, para actuar sobre ellas de manera eficaz."(13).

En el proceso de adecuación de la multa al caso concreto se integra en tres fases distintas: la etapa legislativa, la etapa del juzgamiento y la etapa de ejecución.

En el primer periodo, la multa es una amenaza general, abstracta e impersonal, expresada en una norma típica, que se dirige indistintamente a todos los contribuyentes y demás obligados. En el segundo la multa se convierte en una norma particular concreta e individualizada, que se refiere a una infracción determinada a un hecho histórico dado y aun sujeto concreto, que se aprecia tomando en cuenta todas las circunstancias objetivas y subjetivas del ilícito, para imponer una multa adecuada tanto al hecho como a su autor. En la tercera fase se regula la ejecución, esto es, el cobro material de la multa.

En estos tres estadios aparece la adecuación proporcionada, pero en forma distinta; el legislador al formular en la norma su amenaza al tomar en cuenta principalmente al acto; en el juzgamiento del ilícito y en la imposición de la multa se considera equilibradamente la infracción y el infractor; en cambio en la ejecución se considera predominantemente al infractor..

Fase legislativa, en ella advertimos las características siguientes:-

a).- La adecuación de la multa en la ley;

En la fase legislativa, el autor de la ley realiza la primera etapa de adecuación utilizando dos formas, una cualitativa y otra cuantitativa.

La forma cualitativa se hará atendiendo al nivel de antijuridicidad, que depende sustancialmente de la importancia del bien jurídico lesionado; por ello, las infracciones fiscales deben estar sistematizadas de acuerdo a los bienes jurídicos que se trata de proteger, estableciendo una escala valorativa que clasifique éstos en orden a su importancia decreciente.

El bien jurídico protegido es el punto de referencia fundamental para valorar la importancia de cada infracción como para ordenar sistemáticamente las infracciones en el capítulo respectivo. Cuanto más importante es un bien jurídico, mayor relevancia tiene su lesión, mayor es el grado de injusto y de culpabilidad y, en consecuencia, mayor debe ser la pena con la que se conmina la conducta respectiva.

En esta primera etapa de adecuación, el legislador debe eliminar las multas que castigan transgresiones que, por no lesionar bienes jurídicos importantes o por no ser grave su aceptación, el interés social quedaría plenamente satisfecho con la reparación del daño y la

indemnización del perjuicio.

También deben suprimirse aquellas infracciones que carecen de un contenido de culpa, como son aquellas en las que el propio legislador considera que deriva de un mero error.

Un segundo aspecto, "la forma cuantitativa esta constituida por la fijación de los limites mininos y máximos de las multas entre los cuales puede moverse la estimación de la mayor o menor culpabilidad y de la responsabilidad que de ella deriva, que necesariamente hará el órgano de la Administración Fiscal encargado de su juzgamiento, lo que tomara en cuenta las circunstancias de cada caso concreto". (14).

En relación con cada uno de los tipos, el legislador debe fijar marcos que no sean demasiado reducidos, porque entrañan el peligro de que la autoridad fiscal en su resolución no pueda tomar en cuenta, de manera suficiente, para imponer la multa, la presencia de elementos atenuantes o agravantes de la culpabilidad; tampoco deben establecerse marcos demasiado amplios porque con ellos se afecta la seguridad jurídica, pues el órgano de la administración fiscal que deba imponer la pena tendrá referencia insuficiente para imponer la multa concreta.

Tanto el rango de la multa como sus limites mínimos y máximos los debe determinar el legislador en atención a la calidad del bien jurídico, la repercusión social que tiene y su reparabilidad.

El legislador ha de enumerar las conductas que ameriten multa por la importancia del bien jurídico afectado, a continuación a de fijar los limites mínimos y máximos que ha de infringirse en relación de cada tipo de infracción; después, debe desarrollar las reglas generales que se han de aplicar para graduar la responsabilidad, según el grado de culpabilidad y las circunstancias que

conlleven en la relación con la transgresión.

b).- Escalas penales.

La necesidad de adecuar el monto de la multa al caso concreto determina que las penas no han de preverse de manera rígida para cada ilícito, sino que se suministre al juzgador una escala penal de la cual pueda elegir cualquier magnitud. Este es el medio de adecuación de la multa más característico de las leyes y consiste en establecer una amplitud de márgenes de mínimo y máximo de cada penalidad.

En cuanto al todo para establecer las multas correspondientes dentro de la escala penal hay cuatro posibilidades:

a).- La que el legislador permita que el juzgador, a su libre arbitrio, decida cualquier circunstancias genéricas previstas por la teoría han de considerarse como agravantes o atenuantes en cada caso, y cual es el valor en la culpa y, por ende, su trascendencia en la pena;

b) El de enumerar taxativamente las circunstancias específicas que el juzgador pueda tomar en cuenta, y su sentido, dejando su valor al arbitrio del juzgador

c) La de enumerar algunas circunstancias específicas que el juzgador debe tomar en cuenta, en cierto sentido, asignándole su valor, pero permitiéndole que utilice otras que valorará con libertad; y,

d) La de enumerar en la Ley todas las circunstancias agravantes y atenuantes que el juzgador habrá de considerar asignándole normativamente su valor.

Cualquiera que sea el método por lo que opte el legislador, se hace

FALLA DE ORIGEN

necesario partir del término medio aritmético de la escala correspondiente para recorrerla en más o menos según concurren las circunstancias de agravación o atenuación.

Los métodos posibles van, pues, desde la especificación taxativa al cuántum de los aumentos y disminuciones de las penas, hasta dejar al criterio del juzgador la tarea de adoptar la pena al caso concreto, sin preestablecerlas ni fijar el valor de las atenuantes y agravantes.

En el primer caso, se limita rigurosamente el arbitrio del juzgador al predisponer los medios por los cuales se ha de determinar el monto de cada multa dentro de la escala respectiva, de manera que, con ello, se vería obligado a realizar complejas operaciones aritméticas para fijar la multa concreta.

En el segundo supuesto, se deja la fijación de la magnitud de la multa a la libre apreciación del juzgador. En cualquier caso para la graduación de la pena de multa se deben tomar en cuenta los fines de la multa para que se imponga con la mayor justicia y eficiencia.

c).- Las circunstancias de la infracción.

"Circunstancias son los elementos accesorios o accidentales del ilícito que sin cambiar su esencia determinan su mayor o menor gravedad." (15).

La infracción puede darse integrada solamente por sus elementos esenciales, pero también puede presentarse, como ocurre normalmente, rodeada de elementos accesorios que, sin deformar su perfil cualitativo, sin modificar su cualidad, producen el resultado de cambiar la valuación de la cantidad aumentándola o disminuyéndola, lo que a su vez produce el efecto de variar en el mismo sentido la cantidad de la multa con que se retribuye la infracción.

Como consecuencia no son circunstanciales las condiciones que afectan los elementos esenciales de la infracción, como ocurre con los casos de ausencia de conducta, las causas de justificación, las causas de inimputabilidad o de inculpabilidad.

Las circunstancias del ilícito pueden ser objetivas o subjetivas. Objetivas son las que se refieren al hecho que constituye la infracción; y subjetivas las que tienen referencias con el infractor.

Las circunstancias objetivas son:

1.- Cualitativas, concernientes a la calidad, esto es, a la naturaleza y especie de la ilícita conducta: acción u omisión

2.- Instrumentales, tocante a los medios empleados por ejemplo la violencia, la insidia, el engaño.

3.- Temporales, relacionadas con el tiempo y la ocasión, por ejemplo el ilícito cometido por presentar extemporáneamente los documentos que amparen las mercancías que se importen o se exporten.

4.- Especiales, inherentes al lugar como el caso de introducir al país mercancías o extraerlas por lugar no autorizado.

5.- Consecuenciales, que tienen relación con la magnitud del daño o del peligro de la infracción.

Las circunstancias subjetivas son :

1.- Cognoscitivos- volitivas, atinentes al dolo o a la culpa y a su intensidad.

2.- Personales:

A) Respecto a las condiciones y cualidades del sujeto que en tanto que ser humano, como son su edad, educación, capacidad económica, vida familiar y social, etc., así como las especiales condiciones en que se encontraba en el momento de realización de la conducta.

B) Que pueden tener relación con la tendencia del sujeto a cometer infracciones, esto es, que de ellas pueden inferirse un criterio de su peligrosidad, es decir, de las probabilidades de que el sujeto reincida, como son:

a) La personalidad de la gente que es el modo propio, la nota sobresaliente de su individualidad, su personal modo de ser. es el sello principal impreso tanto en la voluntad como en la inteligencia, y que comprende el temperamento innato, cuanto la estructura orgánica y psíquica adquirida por medio de la educación y la cultura.

b) Los motivos, el antecedente psíquico de la acción, la fuerza que pone en movimiento el querer y lo transforma en acto. Los móviles se pueden considerar como seguros exponentes de la personalidad del contraventor de la norma y como factores que influyen en la cantidad de la pena.

Esto último se debe a que las especies y grados de la culpabilidad son especies de una motivación censurable. En efecto, los motivos gradúan la culpabilidad y son causas de que esta aparezca aumentada o disminuida y como consecuencia se aumente o se disminuya la pena.

c) Los antecedentes que lo presentaran como infractor primario,

reincidente, habitual o profesional.

d) La conducta simultanea o posterior como la violencia o la reparación del daño antes de que se descubra la transgresión.

Así entonces el contribuyente o el responsable fiscal que haya cometido infracción a las leyes fiscales se le aplicara una pena económica que es la multa.

Se puede definir "la multa como una pena de carácter económico que, de acuerdo con la ley, aplica la autoridad administrativa a los infractores de la misma". (16).

La multa, como pena en esta materia debe tener como propósito fundamental, producir escarmentos al infractor, se pretenderá que deje en quien sea punido una experiencia aleccionadora para que corrija su conducta y no vuelva a violar la ley; por lo que parece atinado el artículo 73 del Código Fiscal que dice: "no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o del caso fortuito". (17).

No obstante que el infractor de la ley fiscal es un enemigo social, pues su conducta, directa o indirectamente, tiende a eludir el pago de las contribuciones y ello perjudica a la sociedad en general, ya que lo que alguien deja de pagar por contribuciones ha de cubrirlo el resto de la comunidad, pues el Estado ha de cumplir sus planes de servicios, las penas en esta materia, no pueden concebirse con otro propósito que hacer del responsable un causante cumplido.

Por su puesto ya que tales infracciones a todos perjudica, deberá establecerse en forma más concreta una acción social contra estos infractores pues lo normal es que pareciera que solo al fisco afectan estas violaciones. Con el fin de reforzar esta acción, debiera hacerse una invitación directa a la colectividad para que denuncie a estos infractores. No se trata de buscar

FALLA DE ORIGEN

venganza, pero si de pretender con ello que los infractores dejen de serlo, en beneficio de los contribuyentes cumplidos.

Para lo anterior se propone que no solo los funcionarios fiscales tengan la facultad de denunciar las infracciones de esta índole si no toda persona que tenga conocimiento de ellas.

Además, la autoridad debe "fundar y motivar" debidamente el procedimiento en el caso de la aplicación de las multas, lo contrario las convierte en medidas anticonstitucionales; para ello se necesita normas jurídicas fiscales precisas, que no dejen lugar a duda de la intención del legislador

Margarita Lomeli Cerezo, después de analizar las opiniones de Oto Mayer, de Rafael Vielsa, Francisco Gerbino y de Vicenco Manzinni, concluye diciendo: en mi concepto, la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, la multa no se establece con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. Además como dice Manzinni, las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deje "atrapar" por el fisco, compensa las evasiones no descubiertas. Más bien creo que las multas e importe equivalen a varias veces el importe dejado de cubrir, se explica también por razones históricas. Recordemos que según la etimología latina, multa significa "multiplicación" y denota el aumento que se hacia en el derecho romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habian de pagarse por cada nueva desobediencia a las ordenes de un magistrado pudiendo aumentar día por día, a fin de romper la resistencia del maltratado.

Considero también enteramente la explicación histórica que da sobre el

carácter pecuniario de las sanciones fiscales, en razón de la sumisión del fisco a las normas del derecho privado en el sistema romano, y encuentro en la doctrina mexicana fundamentos para considerar que el calificar a la multa de reparación del daño, es solo una consecuencia de estimar que la obligación de pagar el impuesto es una deuda de carácter civil.

El penólogo Eugenio Cuello Calón, luego de aceptar el carácter represivo de la multa indica:

La pena pecuniaria consiste pues, en la disminución del patrimonio del penado mediante el pago de una cantidad exigida por la ley a consecuencia de un delito.

Estas penas muy frecuentes en el antiguo derecho, tienen aún amplia cabida en las legislaturas vigentes. Así como en épocas pasadas se impuso con frecuencia, el concepto de pena pecuniaria, la confiscación total de los bienes actualmente abolida esta pena por su injusticia, pues arruinaba a la inocente familia del reo, no se emplean más penalidades pecuniarias que la multa y la confiscación de los instrumentos o cuerpo del delito. Hoy son muchos los partidarios de la intensificación de las penas pecuniarias especialmente de la multa. Se proclaman sus excelencias especialmente como adecuadas para sustituir las penas cortas de prisión y la confiscación de las que tanto se abusan.

Las ventajas de las multas según sus defensores son múltiples: siempre es aflictiva, mientras que algunos delincuentes llegan habituarse a la prisión, a la multa nadie se habitúa; es una pena flexible cual ninguna y perfectamente adaptable a la situación económica del penado, a diferencia de la cárcel, no produce nota de infamia, ni hace perder el condenado su trabajo, ni le aleja de los suyos, es además recomendable desde el punto de vista económico pues puede constituir una fuente de ingresos para el Estado, y por otra parte, su ejecución no entraña gasto alguno.

Concluimos con Lomeli Cerezo y Cuello Calón, que la multa tiene propósito represivo, y agregó, como queda antes dicho, que también implica escarmiento para el infractor de la norma.

Como puede suceder que hay muchos infractores en potencia, es nuestro criterio que deberá darse más publicidad a los casos de aplicación de esta pena y a las normas jurídicas que la establecen, con el fin de que tal medida sea una alerta para todos; desde luego sin violar el secreto fiscal.

2.- FASES DE JUZGAMIENTO E IMPOSICION DE LA MULTA.

Dentro de los límites cuantitativos y cualitativos fijados por la ley el órgano del fisco encargado de juzgar las infracciones fiscales y de imponer las multa puede establecer la cantidad de esta, discrecionalmente entre el mínimo y el máximo establecido por la ley.

Pero discrecionalmente no significa arbitrariamente; por el contrario, se deben seguir ciertos criterios metodológicos, formulados teóricamente, y a veces consagrados en la ley, derivados de la naturaleza y de la teleología de la multa, que se traduce en la enumeración de las circunstancias objetivas y subjetivas del ilícito, en su valoración como atenuantes y agravantes, de lo que no deben apartarse.

Por otra parte, la Constitución ha querido hacer controlable el uso de las facultades discrecionales y con ese fin ha impuesto la obligación de expresar los movimientos.

En efecto, de la interpretación del artículo 16 Constitucional se puede derivar la afirmación en el sentido de que el órgano de la Administración Fiscal encargado de juzgar una infracción y de imponer la multa correspondiente, está obligado a decidir por escrito si se ha cometido o

no una transgresión punible, quien es el responsable de ella y cual es la pena correspondiente.

Pero cada una de estas tres decisiones complementarias, que integran la resolución respectiva, debe estar justificada lógica y jurídicamente por una específica motivación y fundamentación.

Esto es, se debe motivar y fundar la afirmación de que se cometió la infracción; también se debe motivar y fundar la afirmación de que se considera a alguien como responsable de tal infracción; pero, igualmente, el quantum de la multa impuesta se debe fundar y se a de motivar en las circunstancias objetivas y subjetivas de la infracción y del infractor, que aumente o disminuya su responsabilidad, de manera que a la cantidad del ilícito corresponda una cantidad equivalente de la pena de multa (18).

La administración fiscal es, también, la encargada de aplicar o infligir materialmente la pena; y la ley la faculta para cobrar la multa, pero, además está facultada para hacer condonación total y condonación parcial.

Equiparable al indulto necesario existía en los artículos 31 y 167 del Código Fiscal de 1967, la condonación total de las multas; en efecto, de las multas fiscales cuya imposición hubiera quedado firme, a solicitud del interesado deberían ser condonadas totalmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público si por pruebas diversas de las presentadas ante las autoridades administrativas se demuestra que no se cometió la infracción o que la persona a que se atribuye no es responsable.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación vigente parece haber desaparecido, injustificadamente, el indulto necesario de la multa o condonación total ya que solo se

FALLA DE ORIGEN

expresa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público "podrá condonar las multas por infracciones fiscales, apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso, cuando el indulto necesario de la multa o condonación total se debería otorgar, como acto arreglado y no discrecional, siempre que se probara que no se cometió la infracción o que no es responsable". (19).

Puesto que en otra parte de este trabajo se toca el tema que en el rubro se enuncia, sólo diremos que para que haya juridicidad de los impuestos, de acuerdo con el artículo 31 Constitucional, es necesario que los mismos satisfagan los requisitos de proporcionalidad y equidad.

El principio de legalidad, que en pureza de expresión debería llamarse "de juridicidad", como se sabe, enmarca imperativamente la actividad del Estado; pues éste debe hacer cuanto la ley le ordena, pero no sólo lo que la misma le ordena.

Hemos descrito gráficamente este principio como un círculo dentro del cual los órganos de gobierno deben actuar; si tales órganos son omisos o se exceden en funciones que dicha regulación establece, el círculo pierde su figura geométrica, se deprime o le aparecen protuberancias.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación indica: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta".

Luego, buscando ser más preciso el legislador, pues se trata de una norma que debe ser celosamente guardada agrega: "Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

Es evidente que el autor de la ley se preocupó por el principio enunciado, seguramente porque sabía lo que en esta materia puede suceder.

“El principio de legalidad no sólo debe tenerlo presente el fisco, también el legislador ha de actuar ajustándose a la ley, que como queda dicho, en este caso, es la Constitución.”(20).

Más la acción del Estado no se agota legislando o determinando contribuciones; existen otros campos en que los funcionarios fiscales actúan y donde frecuentemente se cometen actos que constituyen el llamado terrorismo fiscal.

El cobro de las contribuciones constituye una actividad que incluye acciones de variada índole conductual de funcionarios, donde el principio de legalidad, o no se encuentra expresado o se viola por algunos deshonestos ejecutores.

Pienso, por lo dicho, que es necesario que la ley sea precisa en regular esas conductas que preocupan a los contribuyentes, quienes, a veces esperan con pavor una visita domiciliaria, una determinación presuntiva, o la intervención de un simple notificador, o de un ejecutor.

Si la ley no es precisa, los altos funcionarios deben mediante instrucciones, moderar esas acciones, que son el pan amargo de cada día, y de las que tanto se quejan los contribuyentes.

En este aspecto debe insistirse, pues algunas acciones de servidores públicos fiscales resultan delictivas. Aclaro que no todos los funcionarios son deshonestos y que hay muchas excepciones, no obstante las modestas percepciones salariales de algunos empleados del fisco.

Por otra parte, para la imposición de la multa seguiremos el criterio que a continuación se cita.

Hay cinco sistemas para fijar la cuantía de las multas: el sistema de igualdad (al daño o provecho buscado o causado), el sistema global o tradicional, el sistema de días-

multa basado en la percepción diaria (sistema escandinavo o sistema de Thyren), el sistema de multa duradera (sistema de Baumann) y el sistema de días-multa basado en el salario mínimo legal.

El sistema de igualdad consiste básicamente en imponer una sanción pecuniaria igual o en proporción al daño ocasionado con el hecho ilícito o el provecho obtenido por el infractor.

Este tratamiento es reflejo de las ideas propuestas por los antiguos penalistas, quienes pensaban que la multa debía ser graduada en relación con el delito, sin consideración a las circunstancias económicas del procesado, ideas recogidas en las antiguas leyes al establecerse una equivalencia entre la multa y la indemnización de los daños ocasionados.⁽²¹⁾

Se denomina sistema global o tradicional a aquél en el que la multa se fija en una cantidad concreta de dinero, en un cierto número de unidades monetarias o suma global, que pretende conjugar dos coordenadas: la gravedad del ilícito y la situación económica del infractor. La ley señala los topes mínimo y máximo al arbitrio del juzgador, y éste tiene en cuenta no sólo las circunstancias atenuantes y agravantes, sino también la condición económica del condenado.

En el sistema global la cuantía de la multa, que debe pagar el condenado, es el resultado de una doble individualización: legal y judicial o administrativa. La primera atiende fundamentalmente a la antijuridicidad y señala los límites mínimo y máximo dentro de los cuales se realiza la individualización, judicial o administrativa, conforme a la culpabilidad y a la captación económica del infractor.

Este sistema presenta dos problemas principales: el del proceso inflacionario y de las devaluaciones monetarias; que hacen necesario estar actualizado legislativamente el importe de las multas que con el transcurso del tiempo se convierten en irrisorias; por otra parte, en este sistema la multa constituye una pena tremendamente desigual frente a los diversos niveles

económicos, a pesar de que se trate de atemperar la desigualdad tomando en cuenta las condiciones económicas del autor del ilícito.

El sistema escandinavo surge como consecuencia de los trabajos publicados por Johan Thyren, los que tenían como antecedente los de Carl Torp. El sistema, es también denominado de los días -multa. El primer país que lo adoptó fue Finlandia en 1921, pero después siguieron varios otros.

Consiste en señalar la cuantía de la multa no en una cantidad de unidades monetarias, sino en un número determinado de días ingresos que el condenado perciba por su trabajo o por sus rentas, o por la suma de ambos en su caso. En opinión de Thyren, la multa debe estar en proporción a las posibilidades reales de desembolso, esto es a su efectiva capacidad para soportar la multa.

Este sistema parte de la base de que para que la multa sea justa y equitativa debe ser de igual severidad para todos; por ello, la multa se fija en determinadas unidades de pena los dagsboter o días-multa, de tal manera que rico y pobre podrán ser condenados a la misma cantidad de dagsboter que pagará, cada uno será diferente en cuanto a su monto, mayor para el rico y menor para el pobre con lo que se cumple la exigencia de que la pena se adapte al infractor y se concilia con la necesidad de que se adecúe también a la gravedad del ilícito.

En este sistema se toman en cuenta los factores: injusto y culpabilidad por un lado y capacidad económica para realizar el sacrificio financiero.

En un primer acto, tomando en cuenta el grado del injusto y la culpabilidad, el juez impone el número de días-multa.

En el segundo acto, determina la cuantía económica de los días-multa,

según las circunstancias económicas del condenado, tomando en cuenta los deberes alimenticios que tenga el infractor, así como otras obligaciones de pago necesarias para llevar a cabo una vida normal.

El tercer acto de la tasación tiene relación a su cumplimiento, si es exigible en su totalidad una vez que se ha ejecutoriado la sentencia, o si conceden facilidades de pago.

El sistema propuesto por Baumann, denominado multa temporal, duradera o escalonada, consiste en que el condenado debe pagar diaria o semanal o mensualmente, una cantidad de dinero, dejándole únicamente lo que necesite para vivir, de manera estricta; el castigo se traduce en una disminución de la capacidad de confort y de consumo del infractor.

Los criterios que el juez debe tener en cuenta para la fijación de la cuantía son: 1). la gravedad de la infracción; 2). el sarcimiento del daño, así sea éste parcial; 3). la situación económica del reo; 4). el monto del ingreso diario obtenido por el infractor; 5). las obligaciones civiles contraídas con anterioridad a la comisión del hecho punible; y 6). las demás circunstancias de cualquier índole que tengan relación con su posibilidad de pagar. Este sistema fue adoptado en el proyecto alternativo Alemán de 1966." (22).

El juez individualiza en cada caso concreto la cuantía correspondiente a cada tipo o porción, teniendo en cuenta la situación económica del reo, de manera que de sus ganancias le quede la cantidad mínima necesaria para sus obligaciones elementales.

La multa no se paga de una vez sino a lo largo del tiempo, en plazos fijos, según los ingresos del infractor. De esta manera la multa "dura" y se va escalonando en un determinado tiempo ~~por ese periodo el infractor sólo dispone de una parte de sus ingresos.~~

Con este sistema se pretende estructurar la multa como una pena que limita el estándar de vida, mermandole al condenado durante un periodo de tiempo (el de la duración del pago de la multa) el dinero disponible, y a la postre viene a convertirse en una verdadera limitación a la

libertad.

En estos dos últimos sistemas la autoridad que ha de imponer la multa deberá allegarse elementos de juicio tendientes a determinar la situación económica del infractor, para poder hacer una correcta tasación de la pena.

En el sistema de multas que se imponen en días de salario mínimo, la medida para la aplicación de la pena de multa no es la unidad monetaria sino el salario mínimo legal, el que supuestamente estará más o menos actualizado de acuerdo con las variaciones del costo de la vida.

Se busca en este sistema impedir la desvalorización de la multa originada por el proceso inflacionario así como por las devaluaciones o deslizamientos y la pérdida consecuente del poder adquisitivo de la moneda. Debe hacerse notar que los salarios mínimos en realidad suelen quedarse muy atrás del incremento al costo de la vida, por lo que no constituyen una verdadera solución al problema que se pretende resolver.

A diferencia del sistema escandinavo en el que las unidades de cuantificación varían, pues la valoración de cada día-multa se hará de acuerdo con los ingresos del infractor, en este sistema las unidades de cuantificación serán constantes, es decir, determinadas por el salario mínimo legal, que es básicamente único, y que se aplicará a sujetos de distinta capacidad económica, lo que hace injusto al sistema.

Otra forma de limitar la facultad tributaria estatal es el sometimiento de la misma a los principios que establece el artículo 31 Constitucional, el que señala la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos en forma proporcional y equitativa que lo establezcan las leyes.

Si la obligación de contribuir ha de tener estas características, la facultad de establecer y cobrar las contribuciones no pueden exceder de estas limitaciones para ajustarse al

FALLA DE ORIGEN

principio constitucional.

Como se ha dicho en otra parte de este trabajo, no resulta fácil determinar las características aludidas de la obligación de contribución, por ello se recomienda que al llevar al cabo el trabajo legislativo se analicen y atiendan los criterios doctrinarios y a la redacción le antecede el estudio de más de una persona.

Quien apruebe la ley fiscal debe tener presente que el precepto constitucional, si bien directamente sólo alude a los contribuyentes, en forma indirecta aporta criterio obligatorio a que ha de sujetarse la ley, y, por supuesto, la facultad tributaria.

3.- MULTA FIJA, MULTA EXCESIVA Y DESVIO DE PODER.

También habrá que estudiar el contenido de las leyes fiscales frente al artículo 22 constitucional, "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de la infamia, la marca, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas."

Interesa especialmente, al estudiar el artículo 22 de la Constitución Federal, hacer reflexiones sobre la multa excesiva y la confiscación de bienes, circunstancias que pudiera pensarse que se dijesen en materia fiscal.

¿Qué debe entenderse por multa excesiva? Se dice genéricamente que la multa excesiva es la que se considera desproporcionada con la gravedad del delito (o la infracción), o la que es superior a las posibilidades económicas del infractor.

En cuanto a la calificación de la gravedad del delito es sabido que ésta generalmente es subjetiva y que no hay reglas definitivas para formularla, salvo algunos casos; por ello se considera inadecuado este criterio para señalar el importe de las multas.

Algunos de los comentaristas se refieren a la gravedad de la afectación del patrimonio del multado para determinar si la multa ha sido o no excesiva; este criterio unilateral también resulta muy elástico.

La pena de multa fiscal debe, pues, ser elástica para que pueda adecuarse a la antijuridicidad y a la culpabilidad; pero además debe poder adecuarse a la capacidad económica del infractor. (23).

En atención a los principios de culpabilidad y de proporcionalidad en la retribución, la ley debe señalar punibilidades idóneas al injusto y establecer márgenes dentro de los cuales el fisco pueda individualizar la multa con base en la culpabilidad del sujeto en la comisión de la infracción y de acuerdo, también, con su capacidad económica. (24).

La multa fija, en cualquiera de sus hipótesis, excluye toda posibilidad de graduación que atienda a las características del caso concreto, lo que hace intrínsecamente injusta, unas veces porque la multa será muy pequeña y otras veces porque la multa será excesiva.

Conforme a los principios de culpabilidad y proporcionalidad en la retribución, el legislador debería sustituir las multas fijas por otras en que dentro, de los rangos de lo injusto se estableciera un mínimo y un máximo que permita graduarlas conforme a las circunstancias, de tal modo que sea posible una atenuación o agravación de la multa en proporción a la culpabilidad; y también en proporción a la capacidad económica del infractor.

Como ya hemos visto, la multa excesiva está prohibida por el primer párrafo del artículo 22 constitucional, junto con otras penas y tratos crueles o degradantes; este precepto

FALLA DE ORIGEN

tiende a conservar un adecuado nivel de civilización en la acción punitiva del Estado y a preservar la dignidad e integridad que deben ser aseguradas a todo ser humano, por medio de la humanización de los castigos bárbaros e incivilizados.

La prohibición constitucional respecto de la multa excesiva abarca tanto al legislador en el momento de establecer la multa en la ley, cuanto al órgano encargado de juzgar el ilícito, al momento de imponer la pena. (25).

Multa excesiva es aquella que se extralimita, que se propasa, que va más allá de lo lícito o de lo razonable.

La multa fiscal puede ser excesiva en relación con cuatro factores: el grado de antijuridicidad, el grado de culpabilidad, el monto del impuesto omitido y las condiciones económicas del infractor. De manera absoluta se puede afirmar que la multa establecida por el legislador será excesiva si rebasa cualesquiera de los límites fijados en la Constitución.

Como ya se ha dicho, el bien jurídico protegido es el punto de referencia fundamental tanto para valorar la importancia de cada infracción como para ordenar sistemáticamente las infracciones, cuanto más importante es un bien jurídico, mayor el grado de culpabilidad y mayor debe ser la pena que establezca como castigo.

De forma comparativa se puede asegurar que una multa fiscal establecida por el legislador será excesiva en tres supuestos:

I.- El exceso mayor se dará en el caso de que se tipifique como infracción una conducta que lesione un bien jurídico que no sea importante.

II.- Si de la propia sistemática legislativa se desprende que la pena de

multa fijada a un tipo de infracción que proteja un bien jurídico determinado es mayor que otros tipos de infracción que protegen bienes jurídicos de menor importancia.

III.- Si de la estructura normativa aparece que un tipo agravado o privilegiado de infracción tiene fijada una multa superior a la que comparativamente correspondería tomando en cuenta las distintas penas establecidas para las diversas formas en que se puede ser atacado el mismo bien jurídico y el diferente grado de peligro o de daño que puede resultar de la forma de ataque."(26).

La multa impuesta por un órgano de la Administración Fiscal será excesiva si rebasa el límite máximo fijado por el legislador, o si por razón de las circunstancias objetivas y subjetivas del hecho y del sujeto la multa impuesta fuera superior a la que correspondería de acuerdo con una recta aplicación de las normas relativas.

Conforme a la justicia, la pena de la multa debe estar en proporción al mal de la infracción; no debe ser irrogado por capricho, por barbarie, por crueldad, 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.

La multa fiscal no debe ser feroz amenaza ni caprichosa reacción; todas las formas de venganza son repudiadas por la razón, pero produce una especial repugnancia la idea del Estado vengativo y vengador, esto es, dictatorial.

La multa también podrá ser excesiva respecto del grado de culpabilidad del infractor.

En efecto, la pena de multa supone culpabilidad y debe estar limitada por ésta en su magnitud en un estado democrático de derecho la culpabilidad impone límites a la cuantía de

la multa.

La tradicional misión protectora de los principios liberales de culpabilidad y de retribución o justo merecimiento derivado del estado democrático de Derecho, es la de imponer límites razonables al poder punitivo del gobierno al establecer las penas, tanto privativa de libertad como de multa.

La dignidad humana exige del Estado de Derecho establecer e imponer penas sólo en función del principio de culpabilidad y del consecuente Principio de Retribución, cuyo respecto da legitimidad a las penas establecidas por el Estado; además, estos principios reducen considerablemente el riesgo de arbitrariedad en la creación y aplicación del Derecho.

Retribuir significa pagar una cosa con su equivalente, formar una ecuación entre dos males el mal de la infracción fiscal y el mal de la multa, para restablecer el orden jurídico turbado por la violación de la norma y la lesión del bien jurídico tutelado por ésta. La pena no sólo debe estar adecuada al hecho sino que también debe haber una adecuación proporcionada a la culpabilidad del autor.

La pena de multa no puede ir más allá de la que corresponde como justa retribución del la culpabilidad; ésta constituye su fundamento y el límite máximo, la barrera infranqueable el poder punitivo que en ningún caso puede traspasar el legislador a la hora de establecer la pena de multa aplicable al autor de una infracción fiscal.

Del principio de culpabilidad derivan una serie de consecuencias que se cuentan entre las más eficaces garantías del Estado de Derecho en los países civilizados.

El principio de culpabilidad exige que se determine claramente en la ley los tipos penales (*nullum crimen, nula poena sine lege*); que las leyes penales no tengan efectos retroactivos y que se excluya cualquier tipo de analogía en contra del reo, vinculado el poder estatal a la

lex scripta e impidiendo una administración de justicia arbitraria. Pero el principio de culpabilidad sirve también para determinar el grado máximo admisible de la pena.

El principio de culpabilidad desempeña también la función de brindar la mayor protección posible a los valores fundamentales de la tributación, con el mínimo costo posible de represión.

La culpabilidad del infractor sirve de soporte, de fundamento, de legitimación, a la pena de multa fiscal; pero también actúa como valuarte para frenar enérgicamente el desatado celo de castigar, de multar. Una función punitiva fiscal cada vez más racional, más controlada por el derecho, podría no gustar a quienes pretendieran utilizar el poder del Estado con actitudes despóticas y dictatoriales que, además, desatenderían los principios de legitimación y de ponderación.

En esta virtud, el peor de los excesos estará constituido por las multas que castigan conductas que carecen de contenido de culpa.

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.

La pena de multa, como factor de justicia retributiva, cuando rebasa el límite de la retribución, constituye un abuso del poder del Estado, una crueldad ilegítima, un acto de tiranía; inclusive podría llegar a ser un acto de terrorismo del gobierno.

Además como se verá más adelante, el empleo de castigos y multas excesivamente severos por no estar razonablemente acordes con la gravedad del hecho y con la culpabilidad de la infracción lleva a la ineficiencia de la ley.

Por otra parte, la estremecedora pobreza de la educación cívica en materia tributaria debe eliminarse. En nuestra educación actual no se enseña al niño, ni al joven, ni al adulto, lo importante que es para la colectividad pagar íntegra y oportunamente los impuestos y manejar de manera honrada, eficiente y eficaz, el gasto público.

La multa e impuesto omitido: la multa fiscal es excesiva en relación con el impuesto omitido. En efecto, se debe insistir en que, en relación con la omisión en el pago de las contribuciones, el daño, se repara con el cobro coactivo del adeudo, y los perjuicios se indemnizan con el cobro de los recargos y de los gastos de ejecución; y que por su naturaleza esencial, la pena de multa no puede tener una finalidad reparatoria ni indemnizatoria; la multa fiscal sólo puede constituir un plus respecto de la reparación del daño y la indemnización del perjuicio que castigue no el daño causado al patrimonio del fisco, sino el daño difuso ocasionado a la sociedad.

Condiciones económicas del infractor: la multa fiscal será también excesiva si es desproporcionada con relación a las condiciones económicas del infractor.

Ya la Carta Magna inglesa establecía que las multas debían ser proporcionales a la capacidad patrimonial del infractor; y no debía ser tan elevada que obligara al colono a abandonar su campo, al comerciante a dejar su actividad o al trabajador a vender sus herramientas". (27).

En esta vertiente más que en ninguna otra, la multa excesiva en su calificativo indica la causa de su reprobación, ya que sería inhumano dejar a una persona y a su familia sin lo suficiente para vivir.

Además, si paralelamente a la imposición de la multa el infractor queda privado de su libertad, su capacidad económica quedará terriblemente quebrantada, lo que puede hacer

que la multa, por este hecho, se convierta en excesiva, si no lo era, o sea aún más excesiva si ya lo era.

Causas de la multa excesiva: Creo que se dan varias causas de multa fiscales excesivas; y, en algunos casos, pudieran concurrir varias de ellas.

Tales causas son las siguientes:

- a).- El desconocimiento de los principios teóricos reguladores de las multas fiscales.
- b).- El desconocimiento de la técnica legislativa en esta materia
- c).- El deseo de alcanzar una exagerada prevención general y especial.
- d).- El espíritu de venganza contra los infractores fiscales, que anima a quienes preparan u ordenan la preparación de los proyectos de las leyes fiscales". (28).

La tesis del desvío de poder o exceso de poder surgió a mediados del siglo pasado y se formó exclusivamente por la jurisprudencia que fue estableciendo el consejo del Estado Francés. Primeramente se habló de exceso de poder al alegarse incompetencia de la autoridad, violación del procedimiento, violación de la ley aplicada o al impugnarse las resoluciones administrativas por desvío de poder". (29).

El primer antecedente que se conoce de lo que hoy se ha denominado teoría del desvío de poder tuvo su principio en una sentencia conocida como Sentencia Bernés, emitida por el Consejo del Estado Francés el 19 de mayo de 1858, que resolvió lo siguiente: El alcalde de Tolosa estaba autorizado para cobrar un precio a los bañistas que al acudir a la playa hacían uso de los establecimientos municipales; pero el alcalde pretendió exigir el precio aun a aquellos bañistas que no hacían uso de los establecimientos públicos. En este caso, el Consejo de Estado Francés resolvió que

había desviación de la facultad otorgada al alcalde de Tolosa.

Un segundo caso se presentó en 1872 que fue el que constituyó, digamos ya en definitiva, la base de la teoría del desvío de poder que el siguiente: en ese año, el gobierno francés decidió ejercer el monopolio en la fabricación de cerillos por lo que todas las fábricas de cerillos en manos de particulares deberían de pasar a ser propiedad del Estado, previa indemnización de sus propietarios.

Pero hubo un alcalde que queriendo que el municipio se ahorrara el importe de la indemnización, buscó una causal para clausurar la fábrica y que en esta forma el municipio se apropiaría del inmueble. Para ello inventó como pretexto que la fábrica era insalubre, que no daba garantías de seguridad al personal que en ella laboraba y que por consiguiente, procedía la clausura de la misma.

En este caso, al igual que en el anterior, el Consejo de Estado Francés consideró que había desvío de poder o exceso de poder por parte de la autoridad municipal, dado que las facultades deben ejercerse siempre en vista de un fin que la ley ha tenido en cuenta para otorgarla, o sea, que la teoría del desvío de poder consiste en que la autoridad administrativa, al aplicar una norma, debe tomar en cuenta el fin que el legislador tuvo en mente al emitirla. En otras palabras, que la teoría del desvío de poder permite al juez el examen de las intenciones de los administradores.

Son cuatro supuestos del exceso de poder: la incompetencia, la violación de las normas, el desvío de poder y la violación de la ley.

La figura del "desvío de poder" fue el fruto de la acción conjunta de la jurisprudencia del consejo de Estado y de la doctrina de mediados del siglo pasado. Originalmente el

tribunal administrativo consideró el fenómeno, a pesar de que la ley que lo regía no lo había previsto de manera expresa, ya que sólo se hablaba de "exceso de poder", refiriéndolo a posibles invasiones de un poder sobre otro. El Consejo de Estado partió de ahí en el laudable intento de limitar el poder discrecional de la administración, sometiéndolo a control de legalidad; lo que tuvo su arranque en el concepto de espíritu de la ley, frente a su texto, y aparentemente su origen en la doctrina del fin del Derecho, propiciada por Ihering.

El desvío de poder implica que la verdadera finalidad del agente administrativo al emitir un acto administrativo, en relación con el cual hay un amplio margen de discrecionalidad, es una finalidad ilegal, espúrea, pero que se encuentra oculta bajo una apariencia de legalidad; esto es, el acto, externamente, formalmente, es correcto, pero internamente es realmente violatorio del espíritu de la ley y del interés general por lo que su ilegalidad ha sido calificada de oculta o clandestina.

La teoría del desvío de poder se extiende a toda clase de actos, cualquiera que sea la amplitud de la discrecionalidad de la administración, porque ésta siempre debe estar sujeta a límites.

El desvío de poder puede presentarse en tres supuestos:

1.- "Que el funcionario realice su actividad con una finalidad personal, extraña al interés general, como sería el caso de que actuara por pasión política, ideológica o religiosa; por satisfacer un sentimiento de venganza; o con fin de lucro". (30).

El desvío de poder se presenta también bajo la forma de desvío de procedimiento, cuando un mismo resultado se puede obtener por medio de dos procedimientos diferentes, cada uno de los cuales tiene condiciones propias de aplicación; este caso de desvío de poder se da cuando la administración utiliza el procedimiento cuyas condiciones de empleo no se encuentran

FALLA DE ORIGEN

reunidas, en lugar del procedimiento específicamente utilizable, porque el otro procedimiento representa ventajas para la administración que ésta quiere aprovechar.

Se hace uso, en este supuesto, de un procedimiento distinto del previsto por la ley que, por ende, no debía ser usado en el caso concreto, pero que ilegalmente se utiliza por razones de economía de tiempo o de dinero.

Los fines espurios perseguidos por el titular del órgano administrativo pueden clasificarse en: a) Fines extraños al servicio o interés público; esta clase se configuraría cuando el funcionario actúe por interés personal, razones políticas, venganza, etc.; también se daría cuando se pretende beneficiar a un tercero; b) Fines de la administración, pero diversos de los que persigue la ley; esta clase se configuraría cuando se pretenda eludir la aplicación de la ley, o alcanzar determinada finalidad u obtener cierto resultado por vía indirecta.

Generalmente el vicio de desvío de poder se oculta tras una aparente legalidad, porque la administración procura que no se trasluzca su verdadera finalidad; aunque ésta es posible ponerla en evidencia porque casi siempre deja rastros en la documentación administrativa.

“El desvío de poder puede aparecer directamente de la motivación del acto, o puede evidenciarse por distintos síntomas, como la contradicción de las distintas partes de la resolución; o la contradicción de la resolución con los actos precedentes o con sus resultados; la irracionalidad del procedimiento seguido para emitir la resolución; y la desfiguración de los hechos”.(31).

“Como existe la presunción de legalidad de los actos de autoridad, de que los órganos de la administración actúan para satisfacer los intereses generales, el administrarlo tiene la

carga de la prueba del desvío de poder, la prueba debe ser precisa y la apreciación es estricta". (32).

En México, el desvío de poder que como causa de anulación puede hacerse valer ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se limitó a las sanciones; pero, además, se manejó de manera poco ortodoxa, pues incorrecta motivación del quántum de la multa.

En efecto, en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal se establecía que:

"Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder a las sanciones, porque es ahí en donde la necesidad del acatamiento a las reglas implícitas antes dichas aparece con claridad en el Derecho tributario mexicano, pues en la materia de impuesto las autoridades normalmente no obran ejercitando facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expresos de las leyes".(33).

A su vez, el artículo 56, inciso d) de la ley de Justicia Fiscal, prevenía que sería causa de anulación el desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por infracciones a las leyes fiscales.

Se advierte claramente que en nuestro país el desvío de poder consiste en un vicio de motivación, en el sentido objetivo de antecedente o supuesto del acto, que trae como consecuencia una multa excesiva. En otras palabras, es una motivación incorrecta del arbitrio concedido para fijar el quántum de la sanción; un uso indebido de la facultad discrecional concedida para fijar el monto de la multa.

A similitud de lo que ocurre en el Derecho francés, el desvió de poder es una causa de impugnación que el infractor debe hacer valer formalmente, y probar; esto es, que no puede estudiarse de oficio, ni presumirse.

4.- LOS LIMITES DE LA SANCION EN LA CONSTITUCION.

El Estado recibe la facultad tributaria del pueblo.

Lo anterior implica que el Estado como depositario de la facultad que estudiamos, debe hacer uso de ella por el pueblo y para el pueblo, entonces no puede ser ilimitada.

El pueblo, consciente de la necesidad de la existencia de instituciones que hagan posible su vida social, está autorizando al Estado a establecer aquellas contribuciones que lo hagan posible.

Como ya no es el pueblo en forma directa, sino sus representantes legisladores quienes han de dar su voluntad, corresponde a éstos, mediante leyes adecuadas, marcar los límites de la facultad tributaria; de ahí que la primera limitante de la facultad tributaria sea la propia ley.

El Estado, como indica el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, deberá aplicar estrictamente las leyes "que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones".

Sabemos que esto es la expresión del principio de la legalidad a que está sometida la conducta del Estado. De acuerdo con este principio, no podrá el gobierno exigir cantidad alguna que no se encuentre estipulada en la ley como contribución. Hablamos de una ley en el sentido

estricto de la norma jurídica.

La extralimitación en el establecimiento o en el cobro de las contribuciones viola garantías constitucionales y contra la misma proceden los recursos ordinarios y el extraordinario del amparo.

Además de las hasta aquí enunciadas, el fisco dispone de otras formas de hacer efectiva su soberanía tributaria.

Durante el desarrollo de las visitas domiciliarias los funcionarios encargados de llevarlas al cabo, también disponen de facultades que ejercen en representación del fisco y que son expresión de soberanía.

A todo lo anterior se suma la facultad que tiene la autoridad judicial para aplicar pena corporales, en los casos en que se han cometido delitos por los responsables fiscales.

Reitero que resulta justificada la facultad tributaria, pero igualmente reiteramos nuestra preocupación por los abusos que con apoyo en la misma, se cometen con gran frecuencia, y no dejamos de pensar que el ejercicio de la soberanía en este aspecto, ha sido causa de que los contribuyentes, con gran frecuencia, procuren no serlo lo que va en detrimento de la economía del país.

Considerados los impuestos como la contribución más importante de las nuestras, es conveniente aludir a la juridicidad de los mismos.

Tomando en cuenta que ningún impuesto puede existir sin que haya una

ley que lo establezca, (por ello se dice que es gravamen *ex lege*) se impone estudiar la juridicidad de los impuestos.

Para los conocedores del derecho, casi resulta redundante hablar de un estudio de la juridicidad de la ley, pues no puede existir una ley que no sea expresión de lo jurídico. Pero esto es lo que debiera ser, pues con frecuencia encontramos preceptos en los cuerpos legales que no se ajustan a este imperativo; de ahí la importancia de este estudio de la juridicidad de los impuestos.

Por ello cuando aludimos a la adecuación de los impuestos a los principios jurídicos, no hemos de detenernos sólo en investigar si tales prestaciones se ajustan o no a lo que se establece en la ley fiscal, pues puede suceder que dicha ley no satisfaga los requisitos de juridicidad que debe cumplir.

Sin profundizar más en este punto, o sea no es suficiente concluir diciendo que no basta que el impuesto se encuentre establecido en normas que se ubiquen en un cuerpo de leyes, es además, necesario que esas normas cumplan el requisito de la juridicidad.

Sabemos que lo jurídico es aquello a que debe ajustarse la conducta de los hombres en sociedad, con el fin de que la convivencia se produzca sin afectar intereses de terceros y sin permitir que se afecten los propios.

Como resultaría muy difícil ir al fondo filosófico de una solución satisfactoria, hemos de aceptar que la norma última de lo jurídico sea nuestra Constitución.

Algunos estudiosos de la filosofía jurídica rechazan esta hipótesis, pero no encontramos otro camino para nuestro propósito, que no es puramente filosófico.

En esta forma aceptamos como norma suprema en que debe apoyarse nuestro sistema fiscal, la Constitución.

Así entonces, es llegado el momento de enunciar esos diques que la ley suprema fija. Hay tres preceptos que explícitamente establecen límites a las sanciones económicas. El artículo 21 Constitucional dispone que: "compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones administrativas de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistan en multa o arresto hasta por 36 horas. Pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutara esta por el arresto correspondiente, que no excedera en ningún caso de 36 horas. Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o su salario de un día. Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso." (34).

Por otra parte, el artículo 22 constitucional previene que: "quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales".

No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109.

A su vez, el artículo 109 constitucional dice que: "Tanto el Congreso de la Unión como las Legislaturas de los Estados, dentro de los ámbitos de sus respectivas competencias, expedirán leyes para sancionar a los servidores públicos que incurran en responsabilidad, las que

determinarán los casos y circunstancias en que se les deba sancionar penalmente por causa de enriquecimiento ilícito durante el tiempo de su encargo y, les sancionarán con el decomiso y con la privación de dichos bienes, además de las otras penas que correspondan.

Pero el artículo 113 de la carta magna dispone que:

En este supuesto, además de la suspensión, destitución e inhabilitación, se aplicarán sanciones económicas que se establecerán de acuerdo con los beneficios y con los daños y perjuicios patrimoniales causados; y que tales sanciones económicas no podrán exceder de tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños y perjuicios causados.

Ahora bien, los artículos 29 y 30 del Código Penal establecen que:

La sanción pecuniaria comprende la multa y la reparación del daño; y que ésta a su vez, está integrada por la restitución de la cosa obtenida por el delito (y si no fuere posible, el pago de la misma) así como la indemnización del daño material y moral y de los perjuicios causados.

El artículo transcrito en su primera parte, es prácticamente el mismo de la Constitución de 1857, el que hacía privativa de la autoridad judicial la aplicación de las penas.

De nuevo, nuestro léxico impide claridad al texto legal, pues las penas, entre otras divisiones, admiten la de corporales y económicas.

Reconocido es que las multas por las infracciones fiscales son penas que aplica la autoridad fiscal. Esto hace poco expreso el artículo constitucional, y nadie ha pensado considerar violatorio de la Constitución el Código Fiscal de la Federación en el artículo 70, que indica "La aplicación de las multas por violaciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de

que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El transcrito artículo 70 se complementa por el 94 del mismo Código que dice: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal."(35).

De nuevo, es de lamentarse el poco cuidado que ha tenido el redactor de la ley, cuando confunde penas con sanciones.

Esta confusión se ha introducido sin recato en nuestra legislación, a tal grado, que casi parece inútil su crítica.

La ética enseña que la sanción es "la determinación hecha por el legislador de una recompensa para quien cumpla la ley, y de un castigo para quien la quebranta".

Pallares dice que Carnelutti define las sanciones como "el señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto, pero agrega que también puede considerarse como una sanción, el premio que se otorga al que cumple con la norma, de lo que se infiere que las sanciones se producen no sólo por la violación de la norma, sino también por su cumplimiento."(36).

Para Margarita Lomeli Cerezo, "la diferencia entre pena y sanción es que la pena es una sanción penal o pena propiamente dicha y la sanción es una pena administrativa, o pena impropia." (37).

FALLA DE ORIGEN

Cualesquiera que sean las expresiones empleadas, salvo casos excepcionales, no se discute el sentido con que suele aplicarse el Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que queda como competencia de las autoridades judiciales la aplicación de las penas corporales, en tanto que las penas económicas en esta materia, han de aplicarlas las autoridades fiscales.

Las primeras de estas penas se aplican a quienes han cometido delitos fiscales, en tanto que las segundas se aplican a quienes han cometido infracciones, que no llegan a ser delitos.

No obstante la luminosidad con que repetidas veces se ha expuesto el criterio anterior, no deja de ser criticable la Constitución en el artículo transcrito, pues es evidente su carencia de claridad, que la hace incompleta y provoca que el precepto citado del Código Fiscal resulte contrario al constitucional y se adicione para que haya claridad.

Probablemente, para mejor comprensión hay que aludir a los conceptos de infracción y de delito en la materia fiscal.

Hay otro aspecto en el que debe estudiarse el tema de las penas frente a la Constitución:

El artículo 21 constitucional transcrito, indica que "Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas".

Margarita Lomelí Cerezo, en un libro citado, hace un análisis de la inconstitucionalidad de las penas que aplican las autoridades fiscales; dice así:

Las demás sanciones mencionadas en nuestras leyes fiscales y administrativas, tales como la clausura de negocios e industrias, suspensión del ejercicio de actividades gravadas por el fisco, destitución y suspensión de cargos públicos, decomiso, etc. si tienen el carácter de penas administrativas, en virtud de que su fin es predominantemente represivo y afflictivo.

Por lo tanto, no estando comprendidas en la enumeración limitativa que hace el artículo 21 de la Constitución de las penas que puede aplicar la autoridad administrativa, no pueden considerarse constitucionales.

En mi concepto la Suprema Corte no dá razones sólidas para desatender los términos literales del artículo 21 constitucional, basándose sólo en que muchas leyes administrativas consignan sanciones distintas de la multa o el arresto, circunstancia de hecho que jurídicamente no basta para negar que las mismas leyes traspasan los límites claramente fijados por el artículo 21 constitucional para la imposición de las sanciones de carácter administrativo.

Por otra parte, sería utópico pensar que lleguen a abolirse las citadas penas de clausura, suspensión de actividades, decomiso, etc., o que sean aplicables exclusivamente por la autoridad judicial, ya que han arraigado en nuestro derecho positivo y la tendencia actual es la mayor absorción de facultades por parte de la autoridad administrativa y su restricción.

En tal virtud, se considera necesaria una reforma al artículo 21 constitucional en la que, además de aclarar su redacción en el sentido de que la autoridad administrativa está facultada para sancionar las infracciones a leyes administrativas y no sólo las de reglamentos, se

incluya en la competencia de la misma autoridad la potestad de imponer otras sanciones distintas de la multa y el arresto, en los casos y con las condiciones que señala la ley." (38).

Concluyo con la autora, que es urgente una reforma constitucional para evitar esta ilegalidad de la práctica de aplicar más penas que las autorizadas por el texto constitucional.

Pero mientras el mencionado texto se conserva, toda pena diversa de las que el mismo especifica como competencia de cada autoridad, será inconstitucional; no vale como argumento en contra el "arraigo" o costumbre de su imposición, pues no por ello dejan de ser contrarias a la ley Fundamental.

CAPITULO SEGUNDO.

- 13).- Villalobos Ignacio, Derecho Penal Mexicano., Editorial Porrúa, 7ta. Edición, 1984, Pág. 536.
- 14).- Villalobos Ignacio., Ob. Cit. Pág. 537.
- 15).- Soler Sebastián., Derecho Penal Argentino., Editorial Argentina., Tomo II, Buenos Aires, Argentina, 1978, Pág.418.
- 16).- Rodríguez Mejía Gregorio., Teoría General de las Contribuciones, Editorial Porrúa 1a.Edición, México, D.F., 1994, Pág. 98.
- 17).- Rodríguez Mejía, Ob. Cit. Pág. 99.
- 18).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 396.
- 19).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág.. 397.
- 20).- Rodríguez Mejía, Ob. Cit. Pág. 160.
- 21).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 399.
- 22).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 400.
- 23).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 406.
- 24).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 406.
- 25).- Lomeli Cerezo Margarita., El Poder Sancionador de la Administración en Materia Fiscal., Editorial Porrúa, 2da. Edición, México, D.F., 1983, Pág. 132.
- 26).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 408.
- 27).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 417.
- 28).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 418.
- 29).- Margain Manatou, Ob. Cit. Pág. 232.
- 30).- Nava Negrete Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, Editorial Porrúa, 2da. Edición, México D.F., 1987, Pág. 233.
- 31).- Nava Negrete, Ob. Cit. Pág. 232.
- 32).- Nava Negrete, Ob. Cit. Pág. 234.

- 33).- Exposición de Motivos., Ley de Justicia Fiscal., Diario Oficial de la Federación, 1-Enero-1987.
- 34).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 397.
- 35).- Rodríguez Mejía, Ob. Cit. Pág. 142.
- 36).- Pallares Eduardo., Diccionario de Derecho Procesal Civil., Editorial Porrúa, 12va. Edición, México, 1982, Pág. 97.
- 37).- Lomell Cerezo., Ob. Cit. Pág. 48.
- 38).- Lomell Cerezo., Ob. Cit. Pág. 49.

CAPITULO III.

CAPITULO III.- LA EXTINCION PENAL EN EL AMBITO FISCAL.

SUMARIO:- 1.- *Concepto de extinción.* 2.- *Extinción de la facultad de imponer la pena de multa.* 3.- *Extinción de la facultad de cobrar la multa fiscal.* 4.- *Relación entre impuesto omitido y la multa.*

1.- CONCEPTO DE EXTINCIÓN

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 periodo en que ha de aplicarse obligatoriamente se extiende 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 aberración.

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 7 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

FALLA DE ORIGEN

necesario para que la ley sea conocida y pueda ser obedecida.

La vigencia de una ley fiscal-penal, se extingue por su abolición, que puede ser total o parcial; la abolición total se llama aberración y a la parcial se le denomina derogación o derogatur legi cum pars detrahitur; abrogatur legi cum prorsus tollitur.

La derogación o aberración puede ser 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 derogan 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.

Como ya se ha dicho, la potestad punitiva fiscal es el poder jurídico abstracto y general que tiene el Estado. A través del órgano legislativo, de tipificar incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones y de establecer penas de multa para castigarlas; al cometerse una infracción fiscal tipificada y penada por la ley, el Estado, en ejercicio de la potestad punitiva, a través de la Administración Fiscal, tiene la facultad jurídica de imponer la multa correspondiente a la persona responsable de la infracción.

Después de impuesta la multa, la propia Administración fiscal tiene la facultad de ejecutar dicha pena, esto es, de exigir por medio del procedimiento económico coactivo que la multa se pague.

El ejercicio de la potestad punitiva fiscal, tanto en el aspecto de imponer la multa como en el aspecto de ejecutarla, es índole pública, esto es, debe ser llevada a cabo de oficio por

los órganos competentes de la Administración Fiscal.

Como se trata de un poder inseparable de la existencia y de la esencia misma del Estado, la potestad punitiva fiscal, como poder abstracto y general, no puede perderse; normalmente, la potestad punitiva se ejercita íntegramente, sin embargo, el orden jurídico establece los casos específicos y determina las condiciones en las que se extingue la facultad de imponer una multa o la facultad de ejecutar esa pena".(39).

El término extinción se usa en el derecho punitivo fiscal para significar, por una parte, que la potestad punitiva se consume por su ejercicio hasta su agotamiento en cualquiera de las dos últimas fases, esto es, la fase de juzgamiento e imposición de la pena y la fase de su ejecución; por otra parte, significa también los casos en que desaparece la facultad de multar al infractor fiscal o la facultad de cobrar la multa por circunstancias extrínsecas que sobrevienen después de cometida la infracción o de emitida la resolución en que se impone la multa". (40).

"La extinción de la multa afecta, pues, tanto a la facultad de imponer multas como a la facultad de cobrarlas". (41).

2.- EXTINCIÓN DE LA FACULTAD FISCAL DE IMPONER LA PENA DE MULTA.

Las causas de extinción de la facultad que tiene la Administración Fiscal de imponer pena de multa al responsable de la infracción fiscal son formas de consumarse por su ejercicio íntegro hasta su agotamiento, o circunstancias extrínsecas que sobrevienen después de cometido el ilícito; ellas son cuatro: la cosa juzgada, la oblación, la prescripción y la muerte del infractor.

Asimismo, se impone el análisis individualizado de cada uno de ellos,

para lo cual valgan estas consideraciones:-

A).- La cosa juzgada no es más que el agotamiento natural del ejercicio de la facultad de imponer la multa correspondiente a la persona que cometió un hecho concreto tipificado como infracción fiscal, lo que ocurre cuando se notifica al infractor la resolución respectiva en la que se declara que se cometió la infracción, que se le considera responsable de ella y se le condena a pagar una multa en cantidad determinada.

Como consecuencia de la cosa juzgada, se extingue en el caso concreto la facultad fiscal de penar, por lo que no podrá ejercerse de nuevo la facultad del fisco de imponer nueva multa por el mismo hecho. En ese sentido se pronuncia en artículo 23 constitucional al consagrar el principio non bis in idem.

B).- Oblación. Es una nueva forma de extinción de la facultad del fisco de castigar una infracción tributaria, introducida en nuestro derecho punitivo por el Código Fiscal de la Federación de 1982, es aquélla que la doctrina extranjera denomina oblación.

El término oblación deriva del latín *obladio* que significa ofrenda, la que a su vez es una sustentación del verbo *offere* cuyo significado es ofrecer; en su origen, oblación es la ofrenda y sacrificio que se hacía a Dios para el perdón de las ofensas que se le hubiere hecho. (42).

La oblación constituye una forma de autoimposición de una multa por el contraventor y la simultánea autoejecución de la pena al pagar la multa autoimpuesta al mismo tiempo que se repara el daño y se indemniza el perjuicio. (43).

En este caso no se necesitará, pues, que el fisco dicte resolución al respecto y el pago se hará utilizando las formas especiales que aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La oblación permite que el particular reconozca ser contraventor y se autoimponga una multa cuantificada de acuerdo con lo que la ley establece a tal respecto y la paga junto con el impuesto omitido y los recargos sin que, por ello, la autoridad pierda su facultad de comprobar la corrección de las operaciones realizadas por el infractor.

Si la oblación resulta correcta, se extingue la facultad punitiva del fisco; si la oblación resulta incorrecta, el fisco realizará las actividades complementarias tanto para la determinación y liquidación del impuesto y de los recargos, de imposición de la multa, así como para el cobro de todo ello; la multa que imponga el fisco en este caso se descontará la cantidad.

En relación con las contravenciones fiscales consistentes en omitir total o parcialmente un impuesto, en obtener una devolución, o en realizar un acreditamiento o una compensación indebidas, la oblación constituye un medio de estimular el arrepentimiento activo del autor de la infracción, al inducirlo a reparar el mal causado por el ilícito descubierto por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pagando el impuesto omitido, enterando el importe de la devolución, del acreditamiento o de la compensación indebidos, más los recargos, con el estímulo de autoimponerse una multa menor (sólo el 50 %) que la que le impondría la autoridad, la que debe pagar junto con el importe de la reparación del daño y la indemnización del perjuicio. (44).

Asimismo, la oblación hecha con apego a las normas legales constituye un medio de extinguir la facultad fiscal de castigar con multa las infracciones fiscales a que se ha hecho referencia.

La oblación nace en Italia con los ilícitos tributarios punibles sólo con multa y de ahí pasó al Código Penal y a otros ordenamientos administrativos.

La oblación es acto reconocitivo, esto es, una manifestación de voluntad del presunto infractor de asumir, sin más, la responsabilidad del propio hecho ilícito, renunciando a su derecho a impugnar la base imponible y los adeudos determinados por los órganos fiscales, satisfaciendo

directa e inmediatamente los intereses de la Administración Fiscal y cubriendo como multa una suma determinada por el propio infractor de acuerdo con lo que a ese respecto establece la ley.

Con ello se hace justicia al arrepentimiento activo del infractor disminuyendo la cuantía de la multa, y se actúa con un criterio de economía y comodidad funcional en materia recaudatoria, pues el reconocimiento subjetivo hace superfluas las actividades de comprobación suprime lo aleatorio de los resultados de una impugnación, elimina la incertidumbre tanto del contribuyente como del fisco, que obtiene un ingreso inmediato.

La oblación responde, fundamentalmente, a un criterio de simplicidad en trámites, de agilidad de procedimiento, así como de equidad ante el reconocimiento del contribuyente de circunstancias que supusieron evasión que reconoce como regularizable y sancionable, con lo que logra seguridad al cerrar el paso a posteriores actuaciones sancionadoras del fisco.

El efecto de la oblación es el de extinguir la facultad del fisco de emitir resolución condenando al oblador a pagar una pena de multa superior a la pagada por éste, si el infractor ha cumplido las condiciones establecidas en la ley.⁽⁴⁵⁾

C).- Prescripción. El Derecho regula relaciones entre seres humanos, los que son finitos en el tiempo, ya que nacen, viven y mueren. Como los seres humanos son perecederos, los derechos y las facultades, las obligaciones y los deberes que regulan el orden jurídico no pueden ser eternos sino que están limitados en el tiempo.

En el nacimiento, vida y extinción de las relaciones jurídicas, el tiempo es un factor que tiene influencia relevante. En algunas ocasiones el tiempo es capaz de producir por sí mismo consecuencias jurídicas como el plazo; entre otras, el transcurso de cierto lapso, al que suman otros elementos del factum provoca modificaciones jurídicas; por ejemplo, la prescripción utiliza el tiempo unido a otros ingredientes para producir consecuencias jurídicas.⁽⁴⁶⁾

FALLA DE ORIGEN

La prescripción es el instituto jurídico mediante el cual, por imperio de la ley, al conjugarse la inacción del Fisco con el transcurso del lapso legal, deja de existir la facultad de imponer pena de multa por la comisión de una conducta concreta tipificada como infracción tributaria, quedando el transgresor liberado de esa responsabilidad.

La prescripción establece un límite temporal a la posibilidad del fisco de ejercitar su potestad de imponer castigo por infracciones tributarias, y funciona como medio de mantener el orden, la paz y la seguridad, al darle certeza a las relaciones jurídicas pasado cierto tiempo durante el cual, quien perdió la facultad mantuvo una conducta omisa.

La prescripción es necesaria para fijar las relaciones jurídicas inciertas y las consecuencias legales contingentes, susceptibles de dudas y controversias, encerrando la incertidumbre en un lapso determinado para estabilizar las relaciones de derecho tomándolas inatacables con el andar del tiempo evitando que transcurrido el plazo legal puedan seguir suscitándose cuestiones al respecto.

Con la prescripción se pone término a situaciones que las puedan derivar posibles responsabilidades que permanecen indefinidas en el tiempo y que afectan la seguridad jurídica y económica de los particulares, quienes al concluir el término tendrán la certeza de que las autoridades fiscales no podrán ya ejercitar sus facultades.

Este instituto se justifica porque pasado el límite temporal fijado en la ley se presume que se olvidó el mal causado, se cicatrizó el daño y se aplacó la ira social; como consecuencia, se presume, también, que se perdió el interés punitivo dando causa al abandono del ejercicio de la facultad en el caso concreto, lo que hace desaparecer esta.

La pena de multa será más justa y útil mientras más inmediata sea a la infracción cometida. Más justa porque evita al infractor el tormento de una prolongada incertidumbre.

Más útil, porque cuando es menor el tiempo que pasa entre la infracción y la multa es tanto más fuerte en el ánimo la asociación de estas dos ideas, de tal modo que se consideren una como causa y la otra como efecto consiguiente y necesario.

Y debe tomarse en cuenta que la asociación de ideas es el cimiento del entendimiento humano; sin esa asociación de ideas, el placer y el dolor serian impulsos limitados y sin trascendencia alguna.

Por su parte, la tardanza produce el efecto de desunir cada vez más esas dos ideas; la utilidad del castigo de una contravención es menor mientras más sea dilatado, y desaparece cuando, por el transcurso del tiempo, sea desvanecido el recuerdo de la infracción por lo que el castigo ya no sirve para reforzar el temor a la pena.

Además, se justifica por una razón de tipo práctico, ya que, con el transcurso del dilatado lapso de cinco años, se actualizaria el peligro de que desaparecen los signos externos producidos por la conducta, se extravien los documentos respectivos se borran de la memoria los hechos y sus circunstancias con lo que no solo se debilitan o se pierden las pruebas de cargo, sino que, principalmente, corren el mismo riesgo las pruebas que puedan desvirtuar la condición de una infracción y la responsabilidad del presunto infractor, acreditando con ello su inocencia, lo que tornaria imposible su defensa.

Complementariamente, resulta necesario hacer notar que solo se tiene la obligación fiscal de conservar la documentación por un término de diez años, y así como debe de ser eterno el cuidado del particular en conservar sus comprobantes tampoco puede ser perpetua la facultad fiscal de pedirlos.

Todo lo anterior explica que si la autoridad fiscal competente no impone la multa por una infracción fiscal u omite notificarla al responsable dentro del plazo establecido en la ley, y

FALLA DE ORIGEN

con posterioridad a la conclusión del plazo impone la multa y la notifica al infractor, este puede oponerse válidamente a su pago ya que, por el transcurso del tiempo necesario para que opere la prescripción, quedó liberado por haberse extinguido la facultad fiscal de imponer la pena de multa por desuso o por falta de ejercicio oportuno".(47).

En la prescripción de la facultad fiscal de multar, la buena o mala fe carecen de trascendencia; para que opere la prescripción basta que se de el concurso de dos elementos: que el fisco se muestre negligente o inactivo y que transcurra el plazo previsto en la ley.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 llamaba "prescripción" a la extinción de la facultad del fisco de imponer pena de multa a quién hubiere cometido una infracción fiscal y de ejecutar dicha pena, es decir, de exigir su pago por medio del procedimiento económico coactivo, por la inacción del fisco, en el transcurso de cierto tiempo.

En el Código Fiscal de la Federación de 1938, el plazo para que operara la prescripción de las facultades fiscales para imponer las multas eran de cinco años; el mismo plazo se establecía en los artículos 88 y 106 del Código Fiscal de 1967.

No existe duda respecto del cual es el día aquo, ya que en el artículo 67 fracción III del Código Fiscal se establece claramente que el término empezará a partir del día siguiente al en que se hubiere cometido la infracción instantánea, esto es, el lapso de la prescripción comienza inmediatamente después de que el tipo quedo integrado, es decir, al día siguiente de ocurrido el evento que constituye el ilícito.

Si se trata de una infracción continuada, el término comenzara a partir del día siguiente al en que se consumo la última acción homogénea de la pluralidad integradora de la infracción continuada.

En la infracción permanente el cómputo se inicia a partir del día siguiente

al en que cesó de cometerse, o sea, cuando se abandono el estado de ilicitud mantenido durante la identificación de la conducta en la descripción típica cuando cesa la comprensión del bien jurídico.

El término de prescripción de la facultad fiscal de multar comprende los días inhábiles; y, en relación con el dies ad quem, esto es, el día que concluye, este será el mismo día del quinto año siguiente del calendario al en que se inicio el término, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal.

La interrupción invalida el tiempo transcurrido hasta el momento en que se produce, a partir del cual se inicia de nuevo el plazo que debe transcurrir íntegramente.

Son tantas las trabas que el Poder Legislativo le ha puesto a la prescripción que resulta que quien cometió una infracción se encuentre en peor condición que quien cometió un delito, ya que éste puede encontrar siempre en la prescripción un beneficio que le dará seguridad jurídica.

Ningún acto del procedimiento administrativo tendiente a comprobar la comisión de infracciones fiscales debería suspender o interrumpir el término de prescripción de la facultad de imponer multas por ilícitos tributarios, por que ello equivale, prácticamente a consagrar la imprescriptibilidad de tal facultad. Lo único que pudiera impedir la prescripción debería ser la notificación de la imposición de la multa.

En la imposición de un recurso administrativo o juicio suspenda el plazo de la prescripción es una forma poco democrática de desalentar a los contribuyentes de utilizar los medios de defensa, que la ley otorga, contra los actos fiscales arbitrarios.

El legislador ha venido, cada vez más, regulando con gran arbitrariedad la prescripción de las facultades fiscales para determinar contribuciones omitidas para imponer sanciones, al posponer el día en que ha de comenzar a correr el plazo, al duplicar el plazo de la prescripción y al

FALLA DE ORIGEN

establecer casos de suspensión, todo ello injustificadamente, para tratar estérilmente de compensar la ineficiencia del fisco a costa de la justicia, y violando con ello los principios de mínima intervención, última ratio y necesidad.

Como la prescripción es de orden público, su lapso no es susceptible de abreviarse ni de ampliarse.

En materia punitiva la norma que consagra la prescripción es de naturaleza imperativa y, por tanto, opera ipso iure, de pleno derecho y, así, obliga al órgano de la Administración Fiscal con competencia para juzgar el hecho y penarlo con multa, a considerarlo aún oficio; como consecuencia, la imposición de una multa después de transcurrido el plazo extintivo constituye una violación de la ley que establece la prescripción, configurando un agravio que puede hacerse valer a través de los medios de impugnación que establece, para tal efecto, el ordenamiento jurídico.

La iniciativa del fisco, una vez transcurrido el plazo extintivo, faculta al presunto infractor a pedir la declaración liberatoria. En efecto, el artículo 67 del Código Fiscal vigente, en el último párrafo, dispone que los contribuyentes, transcurrido el plazo de prescripción de las facultades para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, podrán solicitar se declare que se han extinguido dichas facultades.

D).- Muerte del infractor. El libro 48, título 4 del digesto, contiene la sentencia crimen extinguitur mortalitate (el crimen se extingue con la muerte) principio que fue consagrado y mantenido por el Derecho Romano, sin embargo, se daban numerosas excepciones.

En el Derecho intermedio, la pena se concreta también contra los muertos por medio de la llamada damnatio memoriae, que consistía en la condena en afigie o ejecución del cadáver, para ciertos delitos.

La legislación Española, de particular importancia por haber regido en

nuestro país durante siglos y ser antecedente de nuestra posterior legislación, contiene en las Partidas diversas disposiciones respecto de esta materia en las que mantiene el principio, con algunas restricciones.

Sólo con la Revolución Francesa quedó incontrovertiblemente reconocido el principio de extinción penal por causa de muerte.

En nuestro país, de la época colonial, quedan vestigios del rigor de las penas que se prolongaban más allá de la muerte del reo, en la fortaleza de San Carlos, en Perote, Ver., donde si un reo moría antes de extinguir su condena su cadáver permanecía insepulto o la cabeza era cortada y clavada en el muro, por todo el tiempo restante.

En el Derecho moderno se convierte en principio fundamental la sentencia *mors omnia solvit*, la muerte todo lo deshace.

El artículo 10 del Código Penal Federal establece que la responsabilidad penal no pasa de la persona y bienes de los delincuentes, excepto en los casos especificados en la ley. A su vez, el artículo 91 de dicho Código establece que:

"La muerte del delincuente extingue la acción penal, así como las sanciones que se le hubieren impuesto, a excepción de la reparación del daño, y el decomiso de los instrumentos con que se cometió el delito y de las cosas que sean efecto u objeto de él".(48).

El Código Fiscal de la Federación no establece nada a este respecto, sin embargo, es indudable que, por una parte, el principio de personalidad de las penas, consagrado por el artículo 22 constitucional trae como consecuencia el que la muerte del señalado como responsable de la infracción extingue la potestad punitiva fiscal.

Por otra parte, la regla general establecida en los citados artículos 10, 29 y 91 del Código Penal Federal, es aplicable a la materia de las infracciones y multas fiscales, de conformidad con el mandato contenido en el artículo 6to. de este ordenamiento: esto es, desde esta perspectiva también se debe afirmar que la muerte del señalado como responsable de la infracción extingue la facultad del fisco de penar con multa de infracción.

En otras palabras, el fisco no podrá imponer multa a los herederos, que son inocentes, por la infracción fiscal cometida por el autor de la sucesión, aunque si se les podrá cobrar a los herederos el impuesto omitido, actualizado y con recargos, si tal omisión hubiere sido la conducta constitutiva de la infracción, a título de reparación del daño.

3.- EXTINCIÓN DE LA FACULTAD DE COBRAR LA MULTA FISCAL.

"Son causas de extinción de la facultad fiscal de cobrar la multa tributaria ya impuesta, las circunstancias extrínsecas que sobrevienen después de emitida la resolución condenatoria que impone la multa y hacen desaparecer esa pena, ellas son: el pago, la dación en pago, la compensación, la condonación total, la prescripción y la muerte del sujeto al que se impuso la multa".(49).

Además, se da como causa de extinción parcial la reducción de la multa por razón de su condonación parcial.

En este sentido, se impone el análisis de cada una de esas causas y vale entonces:-

A).-Pago de la multa.

FALLA DE ORIGEN

La primera causa de extinción de la facultad que tiene el fisco de cobrar una multa impuesta por infracción a las leyes tributarias, la causa normal, es el cumplimiento de la pena, esto es, el pago.

El pago es la forma natural de la extinción de la pena de multa y constituye el agotamiento del ejercicio de la facultad punitiva del fisco y en particular de la facultad de ejecutar la pena. Al obtenerse el pago de la multa, se agota de forma natural, completándose íntegramente, en general, el ejercicio de la potestad punitiva del fisco, y, en particular, el ejercicio de la facultad de cobrar la multa previamente impuesta.

Cuando se ha cubierto totalmente la multa impuesta se paga, se retribuye, la deuda contraída por el autor a causa de la infracción y se extingue la responsabilidad.

Las multas fiscales se pagarán en moneda nacional de acuerdo con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación. La multa, según el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación deberá pagarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. No se causan recargos sobre las multas fiscales, en caso de mora, de acuerdo con lo que establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

El interesado, de conformidad con el artículo 66 del Código Fiscal, podrá obtener que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le autorice el pago diferido o en parcialidades de las multas que deberá actualizarse. La prórroga para pagar la multa o el plazo en el cual deben cubrirse las parcialidades es hasta de treinta y seis meses. En los casos anteriores, deberá garantizarse el interés fiscal.

La autorización de pagar a plazo o en parcialidades cesará y la multa será inmediatamente exigible: cuando la garantía desaparezca o resulte insuficiente sin que se dé nueva garantía o amplíe la insuficiente; cuando el deudor sea declarado en quiebra o solicite su liquidación.

judicial; y cuando deje de pagar tres parcialidades sucesivas.

Cuando un crédito fiscal esté integrado por distintos elementos, los pagos que haga el deudor se aplicarán a cubrir los gastos de ejecución, los recargos y las multas, y el sobrante, si lo hubiere, se aplicará al pago del impuesto, como lo establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

B).- Dación en pago

El artículo 2095 del Código Civil define la dación en pago como el acto por virtud del cual el acreedor recibe en pago una cosa en lugar del dinero debido con lo cual queda extinguida la obligación.

En principio, el deudor está en la necesidad de pagar precisamente lo que debe, y el acreedor no puede ser compelido a recibir una cosa por otra. Sin embargo, si el deudor lo propone y el acreedor lo acepta, éste podría recibir un objeto diverso del que se le debe. Surge así la datio in solutum o dación en pago.

Esta figura no es una forma autónoma de extinguir obligaciones, sino sólo una forma de pago, que opera de la siguiente manera: existencia de un derecho de crédito; el deudor ofrece cumplir su obligación con un objeto diferente del debido; el acreedor acepta ese cambio en el objeto; el objeto que se entrega a cambio es dado en pago.

La dación en pago aparece regulada por la ley del Servicio Público de Tesorería de la Federación, en el capítulo II denominado "De la Dación en Pago y de la Adjudicación de Bienes," integrada por los artículos del 25 al 29.

En dicho ordenamiento se establece que a fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal -entre otros los créditos por concepto de multas

fiscales-, excepcionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Tesorería de la Federación o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrán aceptar la dación en pago cuando sea ésta la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo, y los bienes sean de fácil venta o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la Tesorería o de los auxiliares de referencia.

Las daciones en pago se recibirán al valor del avalúo pericial de los bienes, emitido por institución autorizada. Los convenios de dación en pago y, en su caso, las actas administrativas que los consignent, se formalizarán con la participación del deudor y de la Tesorería o de los auxiliares facultados legalmente.

Aceptada la dación en pago, se suspenderá provisionalmente el cobro respectivo; y una vez formalizada se tendrá por pagado el crédito, efectuándose su baja en los registros contables y administrativos correspondientes.

C).- Compensación

De acuerdo con los artículos 2185 y 2186 del Código Civil, compensación es el acto por virtud del cual dos sujetos que reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos balancean y hacen desaparecer las dos deudas hasta el importe de la menor.

Si existe un crédito fiscal integrado por una multa impuesta por infringir las disposiciones tributarias y de acuerdo con las propias leyes fiscales hay una cantidad a favor del infractor, la multa puede extinguirse por compensación.

Conforme al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios -rubro dentro del cual

FALLA DE ORIGEN

se encuentran las multas-. De hacer la compensación en la declaración, se actualizarán las cantidades desde el mes en que se presentó la declaración con el pago excesivo, hasta aquella en que la compensación se realice".(50).

Si la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó, hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebida.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas. Si las cantidades que tenga a su favor el contribuyente infractor no derivan de la misma contribución en relación con la cual le fué impuesta la multa, sólo se podrá hacer la compensación en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca, anualmente, en la "resolución que establezca reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal".

Las autoridades podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes infractores, estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoria, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente por haber sido pagadas indebidamente, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada, notificando personalmente al contribuyente infractor la resolución en la que se decida la compensación.

D).- Condonación total

La condonación total extingue la pena de multa impuesta por una infracción fiscal. Esta figura, es equiparable al reconocimiento de inocencia en materia de delitos; opera cuando con posterioridad a que haya quedado firme la resolución en que hubiere impuesto una multa

fiscal, aparece que el condenado es inocente. Existen dos hipótesis: la primera se configura si por pruebas diversas de las presentadas ante las autoridades fiscales se demuestra que no se cometió la infracción o que la persona a la que se atribuye no es responsable; la segunda hipótesis se daría cuando una ley quite a un hecho u omisión el carácter de infracción que otra ley anterior le deba". (51).

El primer supuesto estuvo expresamente consagrado en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación de 1967, que en materia de infracciones era equivalente del artículo 86 del Código Penal.

La segunda hipótesis deriva de la interpretación a contrario sensu del primer párrafo del artículo 14 constitucional que declara que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna"; en efecto, el principio *tempus regit actum* tiene como excepción, admitida en forma unánime por la doctrina y el Derecho positivo, la de retroactividad de la ley penal más benigna.

En efecto, cuando una ley posterior suprime un delito que la ley anterior sancionaba, se hace obligatoria la retroactividad de la nueva ley y se extingue la acción penal o, en su caso, la sanción que se hubiere impuesto, lo que se justifica, fundamentalmente, por lo injustificado que sería castigar un hecho que dejó de considerarse delictivo.

En el artículo 74 del Código Fiscal vigente parece haber desaparecido, injustificadamente, el reconocimiento de inocencia o condonación total de la multa, ya que aparentemente regula solamente la condonación parcial o condonación graciable, pues sólo se expresa que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público "podrá" condonar las multas por infracciones fiscales apreciando "discrecionalmente" las circunstancias del caso, cuando en los supuestos de reconocimiento de inocencia o condonación total se ha de otorgar como acto reglado y no discrecional, por lo que se trata de un deber que la Administración Fiscal ha de cumplir.

La condonación total no es pues, un perdón de la multa ya que no hay nada

que perdonar, y constituye en realidad un reconocimiento de inocencia del supuesto infractor; por lo tanto, éste tiene derecho a que se le otorgue.

En caso de negativa expresa a otorgar la condonación total, o de configurarse la negativa ficta, resultaría procedente promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pues la resolución respectiva causaría un agravio fiscal.

La condonación forzosa presupone que existía una resolución que impuso la multa y que ésta hubiere quedado firme. La condonación total tiene la finalidad de reparar los errores cometidos al imponer la pena de multa y, por ello, se justifica por razones de justicia. De acuerdo con el tercer párrafo del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, si se pide la condonación total podrá solicitarse la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el que se otorgará si se garantiza el interés fiscal.

E).- Prescripción.

La prescripción es el medio por el cual, en razón del imperio de la ley, deja de existir la facultad de cobrar la multa impuesta en una resolución que condena a un infractor por haber cometido una infracción tributaria, por la inacción del fisco y el transcurso del lapso legal.

La prescripción limita en el tiempo la facultad del fisco de cobrar las multas tributarias ya impuestas por la resolución notificada al infractor. La prescripción de la pena impide su ejecución, esto es, el que se haga efectiva la resolución condenatoria que impuso la pena por la comisión de una infracción fiscal.

Ahora bien, si la autoridad fiscal es omisa en cobrar una multa tributaria impuesta en una resolución ya notificada, durante el lapso de cinco años que establece la ley, transcurrido ese lapso el infractor queda liberado del deber de pagarla.

FALLA DE ORIGEN

En este caso, al igual que en el de la facultad de imponer la multa, la buena o la mala fe no son trascendentes para que opere la prescripción, por lo que basta, también, que concurren dos elementos: la inacción del fisco y el transcurso del plazo prescriptorio.

El término legal para que prescriba la facultad de cobrar la multa fiscal es de cinco años, conforme al artículo 146 del Código Fiscal.

El lapso prescriptorio se inicia a partir de la fecha en que el pago de la multa pudo ser legalmente exigible, esto es, cuarenta y cinco días después de la fecha en que haya surtido efectos la notificación de la resolución en que se impuso la pena. Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente al que fueren hechas, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 12, 65, 135 y 145 del Código Fiscal de la Federación.

Conforme al artículo 146 del Código Fiscal, el término de la prescripción de la multa no está sujeto a suspensión, pero se interrumpirá con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al infractor. Se considerará gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del infractor.

Lo anterior implica que si se realiza una gestión de cobro de multa, a partir de la fecha respectiva vuelve a iniciarse el término prescriptorio de cinco años.

Consideremos que tratándose de la multa fiscal la prescripción no se interrumpe por el reconocimiento expreso o tacito de la existencia del crédito respectivo, dada su naturaleza particular, esto es, el que se trata de una pena y no de un adeudo que derive de su capacidad contributiva.

La norma que consagra la prescripción de la multa es, también, de naturaleza imperativa y, por tanto, opera ipso iure, de pleno derecho, y por ello obliga al órgano de

ejecución fiscal a considerarlo de oficio; por ende, el inicio a la persecución de un procedimiento ejecutivo después de transcurrido el plazo extintivo constituye una violación del artículo 146 del Código Fiscal, que establece la prescripción, causando un agravio que puede hacerse valer por el medio impugnativo que al efecto establece el ordenamiento.

Ahora bien, si después de prescrita, la autoridad notifica al infractor un requerimiento de pago de la multa, en vía de impugnación se puede plantear la prescripción de la facultad de cobrar la multa a través del recurso administrativo de oposición al procedimiento de ejecución, expresando el agravio consistente en la violación del precepto que establece la prescripción de la multa, agravio que se comete al requerir el pago a pesar de haber operado la prescripción.

F).- Condonación parcial.

La condonación parcial es la reducción, condonación o remisión parcial, hecha por la autoridad fiscal, de una multa impuesta, resolución firme, por la comisión de una infracción fiscal.

Su efecto es extinguir, en parte, la pena de multa ya impuesta, sin afectar a la obligación cuyo incumplimiento tipificó la infracción; por tanto, al disminuir la multa seguirá existiendo íntegramente, y deberá cumplirse, el deber formal o la obligación de pagar el impuesto omitido y los recargos, más los gastos de ejecución en su caso. Se produce sólo en favor de aquella persona a la que se le otorga, de modo que si hubiere varios infractores y sólo a alguno de ellos se le concede, los demás habrán de pagar la multa íntegramente.

La finalidad de la condonación parcial es:

a) Suavizar los rigores que resulten de la aplicación de la ley fiscal punitiva que es en extremo severa.

b) Tomar en consideración algunas circunstancias que no se hayan revelado hasta después de haber quedado firme la resolución que impuso la pena de multa, y que reclaman una dulcificación en el tratamiento del infractor".(52).

En la medida que las penas sean moderadas, proporcionadas, razonables, la clemencia y el perdón son menos necesarios, al grado que deberían estar totalmente excluidos de toda buena legislación punitiva. Parecerá dura esta verdad, pero es inobjetable. La condonación parcial, esto es, el perdón y la gracia son necesarios para suavizar el rigor exagerado, de la ley y lo terrible de las multas fiscales que se imponen.

Las autoridades fiscales que tienen competencia para ello, al imponer la pena de multa han de atender, para graduar el castigo, a las circunstancias objetivas y subjetivas que concurran en el hecho; sin embargo, dadas las limitaciones de los procedimientos respectivos, frecuentemente quedan sin tomarse en cuenta algunas circunstancias, particularmente las subjetivas, lo que lleva a ponderarlas en un momento posterior, esto es, cuando el interesado plantea su solicitud de condonación parcial.

"La condonación parcial hace posible, pues, moderar o corregir la multa tributaria impuesta en cuantía injusta por excesiva, al tomarse en cuenta hechos que no se consideraron en la fase de imposición de la sanción, lo que permite eliminar a las distorsiones que se producen en la imposición del castigo, no obstante que la condena hubiere quedado firme".(53).

La condonación parcial se usa a veces como un instrumento para lograr eficacia y rapidez en el procedimiento recaudador. Así ocurre cuando, por ejemplo, un contribuyente declara en cuantía inferior a la reflejada en la documentación correspondiente al control cruzado obtenido de las relaciones de proveedores y clientes en cuanto a pagos e ingresos; determinada y cuantificada la omisión del impuesto suele otorgarse una reducción a la multa a cambio de la conformidad con el

FALLA DE ORIGEN

adeudo y del pago inmediato.

En resumen, la condonación parcial se justifica en la legislación actual, por razones de equidad, dado lo desproporcionado de las penas de multa que establece; se justifica, además, por razones de justicia a fin de reparar errores cometidos en la imposición de la multa; finalmente, se justifica por ser conveniente como medio para alcanzar fines recaudatorios.

Otorgar la condonación parcial es una facultad del Estado que se ejerce por conducto del titular del órgano competente de la Administración Fiscal y no un derecho de éste; su concesión no es un acto personalísimo, privado, del funcionario, sino un acto institucional que realiza el Estado por su conducto; se puede concebir pues, como una libertad subjetiva derivada de la magnanimidad de un funcionario, porque esto constituiría un abuso que propiciaría la impunidad, la corrupción y burlaría la justicia.

De los anteriores preceptos se desprende que la condonación parcial constituye una facultad discrecional, ya que la ley deja a la Administración Fiscal un poder de libre apreciación de las circunstancias y libertad de decisión respecto a si concede o no y, en su caso, la cuantía, en atención a consideraciones, que la ley no es explícita, de equidad, justicia, razonabilidad, convivencia, administrativa, etc.

Si se concede la condonación parcial, la decisión no puede ser revocada por la administración Fiscal, porque ésta se encuentra impedida para revocar por sí y ante sí las resoluciones favorables a los particulares; y de pretenderse que quedara insubsistente tal decisión, tendría que promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 36 del Código Fiscal.

G).- Cancelación.

Quando sea incosteable el cobro de una multa o resulten insolventes los responsables, se cancelará en las cuentas públicas según el artículo 146, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación .

El dar de baja en la contabilidad de la Hacienda Pública, un crédito o multa fiscal cuya reducida cuantía hace incosteable tramitar el procedimiento de ejecución fiscal para cobrarlo, no extingue por si mismo la multa, pero su consecuencia práctica inmediata es la de que el fisco no intente su cobro, lo que en forma mediata pero inevitable conducirá a su extinción por prescripción.

La cancelación en las cuentas públicas de un crédito por multa fiscal, en atención a la insolvencia del responsable, tampoco extingue por si misma la multa, ya que, mientras no opere la prescripción, el fisco estaría en aptitud de ejercitar su facultad de cobro en cualquier momento en que el infractor mejore de fortuna. Sin embargo, también en este caso la consecuencia inmediata será que el fisco no intente su cobro, lo que se traducirá, de manera mediata, en su extinción por prescripción.

H).- Muerte del sujeto al que se impuso la multa.

La muerte del sujeto al que se impuso la multa extingue la facultad del fisco de cobrar esa multa ya impuesta pero aún no cobrada. En relación con este tema también es aplicable el principio de personalidad de las penas consagrado por el artículo 22 constitucional, con la consecuencia de que, a la muerte del sujeto al que se impuso la multa se extingue la potestad fiscal de ejecutar dicha pena.

El fisco, pues, no podrá ejecutar contra los herederos la multa impuesta al infractor que haya muerto antes de que hubiere pagado, sin embargo, también en este caso podrá cobrarse a los herederos, a título de reparación del daño, el impuesto omitido con la infracción.

debidamente actualizado y con recargos.

4.- RELACION ENTRE IMPUESTO OMITIDO Y MULTA

El impuesto omitido como crédito principal y la multa como accesorio se forma un vínculo indisoluble, como a continuación tratare.

En el último párrafo del artículo 2o del Código Fiscal de la Federación, se dice que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no pagados, son accesorios de las contribuciones.

A su vez, el artículo 20 del referido Código Fiscal, establece que los pagos que haga el deudor se aplicarán, antes que el adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I.- Gastos de ejecución.

II.- Recargos, multa y la indemnización por cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no pagados.

Por su parte, el artículo 67 del citado Código Fiscal, previene que las facultades de las autoridades fiscales, para determinar contribuciones omitidas y accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años.

De los dos primeros preceptos, se desprende que el legislador considera al impuesto omitido como crédito principal y a la multa como accesorio; pero el texto del artículo 67 se desprende que se considera que la multa tiene naturaleza diversa de los accesorios.

Todo ello me indujo a tratar de precisar cual es la naturaleza de la multa en relación con el impuesto omitido. La resolución en la cual se cuantifican impuestos que dejaron de pagar

está motivada por el hecho de que el contribuyente haya omitido, total o parcialmente, el pago de un impuesto; tal resolución está integrada por dos partes, la primera en que se determina que se incurrió en omisión y la segunda en la que se liquida el monto de tal omisión, para efectos de su cobro coactivo.

A su vez, la resolución en que se impone una multa por omisión total o parcial del pago de un impuesto, está también motivada por el hecho de que el contribuyente haya omitido, total o parcialmente, el pago de un impuesto; esta resolución está también integrada por dos partes, la primera en que se declara que se cometió la infracción consistente en omitir el pago del impuesto; y la segunda en la que, por una parte, se decide que debe imponerse una multa como pena y, por otra, se determina el monto de la multa de acuerdo con las circunstancias de la infracción, una de las cuales es el monto del impuesto omitido. (54).

De lo anterior se deriva, sin duda alguna, que la conducta ilícita consistente en omitir el pago de un impuesto que causa, simultáneamente, a la determinación del impuesto omitido y a la aplicación de la multa.

El grupo de normas que se aplican en la resolución que determina y liquida el impuesto omitido, son aquéllas en que se establece la obligación de pagar un impuesto y las que establecen que, como consecuencia del incumplimiento, el obligado se convierte en responsable de la reparación de los daños y la indemnización de los perjuicios, consistentes en el cumplimiento coactivo de la obligación original de pagar el impuesto omitido y en el pago de los recargos y de los gastos del procedimiento administrativo de ejecución.

En cambio, el grupo de normas que se aplican en la resolución donde se declara que se cometió la infracción consistente en omitir el pago del impuesto y se impone por ello una multa, son aquellas en que se tipifica la infracción y se dan las reglas para imponer la pena de multa.

Este segundo grupo de normas tiene el carácter complementario con

relación a las que se establecen en las obligaciones tributarias, ya que su función es tutelar el cumplimiento de tales normas para asegurar la percepción íntegra y oportuna de los tributos.

Consecuentemente, desde el punto de vista de las normas que se aplican en las resoluciones respectivas, existe vinculación entre el impuesto y la multa, pero la multa no es accesoria sino adicional al impuesto omitido.

Por tratarse de aplicaciones de dos grupos diversos de normas cuyo supuesto común es el incumplimiento de la obligación de pagar un impuesto, la resolución que liquida el impuesto omitido y la que impone la multa, pueden emitirse en un solo acto o pueden emitirse en actos separados y paralelos. Ahora bien, la resolución que impone la multa no tiene como motivación a la resolución que determina el impuesto omitido, sino que la motivación de una y otra es la misma, esto es, la omisión del pago del impuesto debido. Tanto una como otra resoluciones, ya sea que se emita en un solo acto o en dos actos separados, tienen presunción de validez y carácter ejecutivo. "Cada una de tales resoluciones, y los créditos respectivos, tienen existencia autónoma, por lo que una no depende de la otra, lo que permite afirmar válidamente que el impuesto es lo principal y la multa es lo accesorio". (55).

El crédito por impuesto es principal respecto de los recargos y gastos de ejecución, que son accesorios, ya que su posibilidad de cobro depende de la existencia del crédito principal. De la misma manera el crédito por la multa es principal pero sólo respecto de los gastos de ejecución correspondientes, porque las multas no causan recargos.

Si la multa no fuera crédito principal, en relación a su cobro coactivo no sería posible exigir el pago de los gastos de ejecución; y hay que recordar que sólo se pueden imponer multas por las infracciones consistentes en incumplir la obligación de pagar impuestos, sino que hay gran cantidad de infracciones que se configuran por el incumplimiento de obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar.

Claro está que si se demostrara que no existe omisión en el pago del impuesto, la resolución que impone la multa, tanto como la resolución que determina el impuesto omitido, se quedarían sin motivo; sería erróneo, pues, afirmar que la resolución que impone la multa queda sin efecto como consecuencia de que se declare la ineficacia de la resolución que determina el impuesto omitido, lo que derivaría de considerar equivocadamente como motivo de la multa, a la resolución que cuantifica el impuesto omitido, cuando la verdad es que la conducta consistente en omitir el pago del impuesto es el motivo común de una y otra resoluciones; las dos son resoluciones que deciden cuestiones conexas, pero no tienen entre sí relación de causa a consecuencia; de ahí que lo correcto es considerar que ambas resoluciones devendrían ineficaces al desaparecer su causa común, ya que la validez de ambas depende de la existencia de tal omisión.

Por lo tanto, ambas resoluciones tienen el mismo rango, y no se puede considerar a una como principal y a otra como accesoria.

Deberían, pues, modificarse los artículos 2o. último párrafo y 20, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que deje de considerarse a la multa como accesorio del impuesto.

Cuando la infracción consiste en omitir el pago de un impuesto, el Código Fiscal de la Federación establece que el monto de la multa será de un porcentaje del impuesto omitido. En virtud, la cuantía de la multa que se ha de imponer depende de que se conozca la cuantía del impuesto omitido, como aparece en los artículos 76, 77 y 78 del Código Fiscal de la Federación.

Debe precisarse, sin embargo, que la resolución respectiva, en la parte que declara que se cometió la infracción y decide que se impone la multa, depende de que se hubiere cometido la conducta tipificada, y únicamente el monto de la multa depende de la cuantía del impuesto omitido. Esta es la vinculación que existe entre una y otra resolución, entre el impuesto y la multa.

*CITAS BIBLIOGRAFICAS.**CAPITULO TERCERO.*

- 39).- Soler Sebastián., Ob. cit. Pág. 241.
- 40).- Giuseppe Maggiore., Ob. Cit. Pág. 349.
- 41).- Soler Sebastián., Ob. Cit. Pág. 425.
- 42).- Soler Sebastián., Ob. Cit. Pág. 426.
- 43).- Giuseppe Maggiore., Ob. Cit. Pág. 375-376.
- 44).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 425.
- 45).- Manzini, Ob Cit. Pág. 287.
- 46).- Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXII, 2da. Edición, Editorial Bibliográfica Argentina, 1964, Pág. 878.
- 47).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 430.
- 48).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 438.
- 49).- Lomeli Cerezo, Ob. Cit. Pág. 282.
- 50).- García Domínguez, Ob. Cit. Pág. 442.
- 51).- Lomeli Cerezo, Ob. Cit. Pág. 265.
- 52).- Cuello Calón, Ob. Cit. Pág. 626.
- 53).- Martínez Lafuente Antonio, La Condonación de las Sanciones Tributarias, Editorial Porrúa, 1992, Pág. 92.
- 54).- García Domínguez , Ob. cit. Pág. 454.
- 55).- García Domínguez, Ob. cit. Pág. 455.

FALLA DE ORIGEN

CAPITULO IV

**CAPITULO IV.- EFICACIA DE LAS MULTAS FISCALES Y SUS
FACTORES.**

SUMARIO: - 1.- Concepto de eficacia de las multas fiscales.
2.- Estabilidad de las leyes fiscales. 3.- Justicia retributiva.
4.- Capacidad administrativa del fisco.

1.- CONCEPTO DE EFICACIA DE LAS MULTAS FISCALES.

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

Es innegable el carácter complementario de dicha 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, 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".(56).

Así entonces, se impone el estudio de descubrir pues, la eficacia de las multas fiscales, luego sabemos que las multas fiscales serán eficaces:

FALLA DE ORIGEN

a).- 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; y

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

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.

Sin embargo, como he dicho las normas punitivas son de carácter complementario; por ello, la eficacia de las multas fiscales será sólo complementaria de la eficacia del sistema normativo tributario, en cuanto a la función de éste de dificultar el incumplimiento de las obligaciones, de facilitar el descubrimiento de las infracciones, y de minimizar las probabilidades de impunidad.

En particular, 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 la proporcionalidad de cada una de las contribuciones. Esencial será también, el manejo honesto y transparente de los fondos públicos.

Por otra parte, la eficacia del sistema tributario dependerá, en igual medida, de la estabilidad de sus normas, de su difusión, de la claridad y simplicidad de su formulación y de la facilidad y comunidad de su cumplimiento, para que no se violen por ignorancia, por error, por incompreensión, o por la dificultad o incomodidad de su cumplimiento.

A su vez, la eficacia del subsistema punitivo dependerá de que se encuentre limitado por el concepto de justicia retributiva. Debe tomarse en cuenta, igualmente, que las

multas fiscales y parte del binomio punitivo: multa-cárcel.

Por otra parte, las normas que establecen multas fiscales, y las acciones de aplicación de tales normas, son sólo elementos complementarios de la educación cívica y, en particular, de la educación tributaria de ciudadanos, funcionarios administrativos y jueces.

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.

Desde luego, serían 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 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.

También, serían 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 la perspectiva, el orden jurídico conculcado por las infracciones fiscales.

No sólo no sirven, sino que son perjudiciales, las normas jurídicas válidas pero ineficaces; sin embargo, no son inusitados los preceptos legales que no son acatados por los gobernantes, ni por los gobernados, ni por jueces. No obstante, debe perseguirse como finalidad ineludible, que la legislación se cumpla.

2.- ESTABILIDAD DE LAS LEYES FISCALES.

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

"En la legislación fiscal se producen multitud de cambios anuales que suelen ser el resultado de la impericia, la improvisación, la precipitación, con que se elaboran; por ello, las normas tributarias tienen escasa vigencia y se hace necesario reformarlas continuamente, con grave detrimento de la majestad de la ley, que radica en su relativa permanencia".(57).

Es evidente que modifica de continuo, sin haber dado tiempo a que se 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 sólido puede alcanzar mientras sigan siendo tan frecuentes las reformas.

"Esta situación provoca incertidumbre e inquietud, lesionando seriamente la seguridad, que es uno de los valores morales y jurídicos más caros a la sociedad y causa grave malestar social".(58).

Así entonces es mi sugerencia, 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, a lo mejor popular o bien, selecta, y después de un periodo de maduración.

En suma, debe evitarse la impericia, la improvisación y la precipitación.

No debe considerarse como un juego a la legislación fiscal, la que no ha de estarse variando todos los años, sin dar tiempo a que sus instituciones echen raíces profundas. Por el contrario debe dejarse, que el tiempo las cimente, las consagre y les dé toda la solidez, respetabilidad, prestigio, que no puede adquirirse desde el primer día, y que solo el tiempo y su influencia en la educación pueda darles.

En unión de otros factores educativos, la estabilidad de la legislación permite lograr la sumisión voluntaria y consiente de los contribuyentes, aceptada sin titubeos, por el convencimiento de que el cumplimiento de las normas tributarias es base del bienestar y del progreso general.

La educación cívica, lamentablemente, no se produce sino muy lentamente.

En la formulación de la ley fiscal no debe perderse de vista que debe reunir las características que a continuación se enuncian:-

a.- Es exclusiva, puesto que solo ella crea infracciones fiscales y establece penas económicas.

b.- Es obligatoria, ya que todos han de acatarla por cuanto se conviertan en destinatarios de esa cuerpo normativo o de sus disposiciones en lo particular, es válida tanto para el contribuyente como para la Administración Fiscal.

c.- Es ineludible, puesto que las leyes solo se abrogan o derogan por otras

posteriores, pero es aqui donde debe tenerse cuidado en su formulación para no en caer en la cuenta de estarla modificando casi anualmente.

d.- Es igualitaria, porque de acuerdo al principio constitucional de supremacia, todos somos iguales ante la ley, lo que desde luego, no se opone a que las penas se adecuen a las circunstancias objetivas de la infracción y a las condiciones subjetivas del infractor.

e.- Es constitucional, porque por supuesto su normatividad como ley secundaria presupone la existencia de su afinidad a la ley suprema.

Ergo, en lo que al sustentante refiere, las reglas del 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. Aunque ambas están relacionadas 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 cumplimiento se tipifica como infracción y se sanciona con una pena de multa..

En toda norma punitiva fiscal, se dan pues ineludible correspondencia a tres clases de normas; la que establece la obligación, la que tipifica la infracción y la que impone la pena, la primera condiciona a la segunda y ambas a la tercera.

Es de hacerse notar que todo el Derecho Tributario y, por ende, el Derecho Penal Fiscal, tienen 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 a los gastos públicos" etc.

Entonces, es claro que en materia de infracciones fiscales, que es el tema que estudiamos, 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.

El ordenamiento jurídico nos da pues la imagen de una vida social que se estructura y se desenvuelve con un designio de seguridad. En efecto, la función de las normas es dar seguridad, asegurar que las realidades sociales, modeladas y reguladas por ellas, serán efectivamente, como deben ser, esto es, como esas mismas normas previenen que sean.

3.- JUSTICIA RETRIBUTIVA.

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

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 coactiva, los recargos y los gastos de ejecución, para reparar los daños y para indemnizar los perjuicios y, por otra parte, esta la pena privativa de libertad.

La pena de multa como factor de justicia retributiva, no debe exceder los 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, y que ahora la vox populi a llamado el terrorismo fiscal.

Además, la exageración de las penas las hace ineficaces, en efecto, el castigo excesivo, superfluo, produce un sentimiento colectivo de injusticia y excita la antipatía. La desproporción del castigo propicia la impunidad, pues, al excederse del límite tolerable para la sensibilidad social, muchos de los que deben desempeñar un rol decisivo en relación con la ejecución de penas, coadyuva consciente o inconscientemente a impedir la eficacia de la ley.

Esto es particularmente cierto en nuestra materia, porque la mayoría de las conductas que configuran las infracciones tributarias no son tenidas como una amenaza seria para la comunidad, sobre todo tomando en cuenta que, por falta de educación fiscal, la mayoría de las infracciones fiscales no son vistas como merecedoras de pena, sino que, frecuentemente, el trasgresor despierta la simpatía de la colectividad.

En lo particular, considero que hay una gran influencia entre el nivel de las multas y las decisiones de los órganos encargados del control de su legalidad.

Cuando las multas se consideran excesivas, por no estar razonablemente acordes a la gravedad de la infracción, se producen 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 infractora.

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 inflexible de su aplicación. La certidumbre del castigo moderado produce siempre mayor efecto que el temor de otro mucho más grave, unido a la esperanza de la impunidad.

A mi juicio, es excesivo el monto actual de las multas por omisión en el pago de las contribuciones; da la impresión de que al castigo retributivo se le ha sumado, con propósito, entre otros, de desigual marginal, un castigo adicional para lograr un aumento en el efecto preventivo, al parecer, partiendo de la idea intuitiva de que se obtendría una reducción en la tasa de infracciones que se lograría con una multa menor, por la creencia equivocada de que se incrementa la eficacia disuasora de la amenaza, al aumentarse la pena de manera que rebase el límite retributivo, cuando en realidad ocurre lo contrario.

Si tomamos en cuenta que, en relación con la omisión en el pago de las contribuciones, el daño se repara con el cobro coactivo del adeudo, y los perjuicios se indemnizan con el cobro de los recargos y que por su naturaleza esencial la pena de multa no puede tener una finalidad reparatoria ni indemnizatoria, deben tenerse claros los conceptos y evitarse confusiones, la pena de multa solo puede constituir un plus respecto de la reparación del daño y de la indemnización del perjuicio, que castigue no el daño causado al patrimonio del fisco sino el daño difuso ocasionado a la sociedad.

Como ya quedo claramente establecido en otra parte de este trabajo de

investigación, las multas fiscales son excesivas. Se hace indispensable, pues, una reforma por virtud de la cual se reproduzcan las multas fiscales a límites razonables, pues por ello más eficaces, tanto por su aplicación inexorable, como por su posibilidad real de prevenir las contribuciones 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.

Para entender la justicia retributiva debemos darnos cuenta que, la relación nacida del derecho fiscal está sometida a diversos principios:- al de la razón, al del origen del Estado, al de las necesidades de éste, al de la soberanía etc., todos esos principios han de aplicarse con sometimiento a normas filosóficas abstractas pero que sean instrumento para cada situación concreta que se presenta para quien legisla y para quien haga efectiva la ley.

"Si el derecho que nos ocupa se ajusta en su dictado en su aplicación a esta suma de principios, seguramente que la juridicidad de los impuestos y de las contribuciones en general serán una realidad".(59).

Como el razonamiento se purifica con el empleo de la lógica formal; aseveramos que ésta debe estar presente tanto en la labor del legislador como en la del aplicador de la norma jurídica fiscal. Resultando prácticamente imposible que todo el que aplique la ley fiscal sea un perito en la materia, pero aún así, creo que corresponde a la labor del legislador entregarnos leyes fiscales que faciliten su aplicación y que se apoyen en depurados principios jurídicos.

En la aplicación de las normas jurídicas habrá que someterse a la interpretación adecuada y sana, lo que a la postre refleja los intereses del responsable fiscal y de la

hacienda pública. Bien sabido es que la interpretación de la ley es la búsqueda del sentido y alcance de ésta.

Así pues, la actividad del Estado tanto cuando legisla como cuando aplica la ley debe someterse a la juridicidad, ello es tanto como decir, a una filosofía jurídica atinada, lo que por cierto, siempre hemos dejado olvidado, sin saber que estamos perdiendo de conocer el teje de una ley y por ende su ratio essendi.

Debemos tener presente que el funcionario encargado de la aplicación de la ley y el contribuyente, para la determinación y el cobro de los impuestos se ajustarán siempre a la seguridad jurídica.

Y, solamente así, estaremos en aptitud de conocer el alcance y sentido del término:- la justicia retributiva.

4.- CAPACIDAD ADMINISTRATIVA DEL FISCO.

La eficacia de las normas que establecen multas fiscales dependerá, en última instancia, de la capacidad del fisco para descubrir y comprobar las infracciones tributarias, de su aptitud para formular las resoluciones administrativas jurídicamente correctas en que se impongan las multas, y para ejecutar tales resoluciones.

Para que la administración fiscal tenga capacidad de detectar sistemáticamente el incumplimiento de las obligaciones fiscales, ha de tener una organización funcional, y debe proveerse de tecnología moderna en materia de procesamiento electrónico de datos; requiere también de procedimientos administrativos que produzcan corrientes sistemáticas de información, sobre

la existencia de contribuyentes y sobre cumplimiento o incumplimiento de obligaciones" (60).

La limitada capacidad actual del fisco para conocer con certeza y oportunidad el incumplimiento de las obligaciones fiscales, se ha pretendido compensar imponiendo multas demasiado severas, pero al agravar excesivamente las sanciones, que es en si un inconveniente, sobre todo si ello se da sin que paralelamente la administracion haya adquirido la necesaria capacidad de detección de las infracciones. Lo que tiene por consecuencia que la infracción no sea tan fácilmente detectada.

La capacidad de descubrir los incumplimientos de obligaciones tributarias y el sistema de infracciones y multas, se complementan y no pueden sustituirse reciprocamente, es indispensable un equilibrio suficiente entre la capacidad de administración fiscal para detectar los incumplimientos y un adecuado sistema de infracciones y multas.

Pero la capacidad de descubrir las infracciones sirve de poco si no se complementan con la capacidad administrativa del fisco para probar la comisión de infracciones, para formular oportunamente las resoluciones en que se impongan multas y para ejecutar tales resoluciones, y de su aptitud para realizar todo aquello con estricto apego a la legalidad.

Las penas y en particular las multas, son un complemento indispensable de la educación cívica en materia tributaria.

En efecto, aún cuando el medio preventivo fundamental de las infracciones es la educación, debe tomarse en cuenta que las multas y las demás penas fiscales constituyen valiosos auxiliares en la educación fiscal, con mecanismos formadores de hábitos, como métodos de hacer que se respete la ley y como motivo para obedecerla, ciertamente, la multa fiscal ha de considerarse como una

de las motivaciones conscientes o inconsciente que pueden coadyuvar a controlar la conducta de los contribuyentes.

Las multas y las demás penas fiscales constituyen expresiones concretas de la desaprobación social respecto de las infracciones, que contribuyen a fortalecer, inhibiciones para evitar la evasión fiscal.

Pero la pena tiene no solo la función de crear y fortalecer el hábito de cumplir con las obligaciones fiscales sino el de crear y mantener el hábito de condenar la comisión de tales infracciones. Para muchos la sola amenaza, será bastante para impedir que se cometan infracciones fiscales, pero para algunos no es suficiente la amenaza abstracta por lo que deberán sentir indirecta o directamente los castigos concretos.

Para eficacia de la amenaza se necesita el reforzamiento del ejemplo concreto del castigo, porque la impunidad tiene efectos deseducativos y aún aquellos que normalmente sean respetuosos de la ley, pueden desalentarse al ver que los infractores no son castigados, lo constituye una erosión de la autoridad de la ley y, por ende de su eficacia.

Conociendo las causas de la reacción y comportamiento del contribuyente incumplidos es necesario realizar una labor de educación fiscal que atienda a este contribuyente y a combatir las que lo han colocado al margen de la ley, bien en forma definitiva o bien en forma paulatina.

Pero aún cuando el objetivo de esa labor sea el contribuyente incumplido, también debe ella atender al contribuyente cumplido. Si el pago de impuestos se considera un mal necesario, justo es que aquel que cumple con honradez vea que su actitud es digna de elogio por parte del poder público.

La labor de la educación fiscal no puede ser la misma para todos los países, ni por consiguiente debe utilizarse como modelo la de aquellos cuyos contribuyentes tienen un elevado concepto de la obligación de tributar, ante aquellos contribuyentes que no la tienen.

La labor de la educación fiscal no es decirle al contribuyente como puede y debe cumplir sus obligaciones fiscales, sino conocer el origen de sus problemas, el fisco debe infundir confianza en el contribuyente para que sea éste quien le exponga los problemas que lo aquejan. No debe el fisco contentarse con cobrar diferencias cada vez que revisa las declaraciones del contribuyente, sino llegar al conocimiento del porqué de las causas del pago de esas diferencias.

“Cuando el contribuyente ve en el Fisco a un enemigo, un desconocedor de sus problemas, o bien, aun peor, uno que se aprovecha de ellos para exigir mayor pago de lo que justamente le corresponde, recibir la labor de educación fiscal es propicia y debida para las dos partes: fisco y contribuyentes”. (61)

Para los contribuyentes, las sanciones en materia tributaria, de la naturaleza que sean, causan desagrado en unos y temor en otros.

Desagrado, porque las causas por las cuales incurren en infracciones derivan bien por verdadero desconocimiento de las disposiciones fiscales o bien porque se considera que el fisco no otorga las facilidades para el cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones que las leyes imponen.

Temor, cuando vienen a empeorar la situación económica del contribuyente o este considera que el Estado puede utilizar la sanción para establecer un escarmiento que sirva de ejemplo ante otros contribuyentes que se encuentren colocados en la misma situación.

El objetivo de las sanciones reside en producir un efecto en el ánimo del contribuyente para que recapacite sobre los actos que al margen de la ley pueda llegar a realizar en perjuicio de la hacienda pública.

Por lo que toca a la pena privativa de libertad, si se pretendiera imponerse a todos los merecedores de ella entonces todo el país tendería a ser convertido en una prisión, quizás por eso nuestras autoridades prefieren imponer elevadas multas y los contribuyentes no se escandalizan por ello, pues saben que en este caso pierden dinero pero no su libertad.

Creo que es bueno que nuestra hacienda pública federal revise con detenimiento la política fiscal que ha seguido en materia de sanciones y que en ninguna forma ha contribuido a reducir el problema de la evasión fiscal en México.

Esa debe ser ahora la preocupación fundamental del fisco.

CITAS BIBLIOGRAFICAS.**CAPITULO CUARTO.**

- 56).- García Domínguez. Ob. Cit. Pág. 458.
- 57).- Zamudio Fix., El Juicio de Amparo., Editorial Porrúa, 8va. Edición, México, D. F. 1985, Pág. 4.
- 58).- García Domínguez., Ob. Cit. Pág. 460.
- 59).- Rodríguez Mejía., Ob. Cit. Pág. 156.
- 60).- Illanes Luis., Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias., Editorial Porrúa, 4ta. Edición, México, D.F., 1980, Pág. 430.
- 61).- Margain Manautou., Ob. Cit. Pág. 87.

CONCLUSIONES.

CONCLUSIONES.

La política fiscal debe tener siempre objetivos diversos pero debe ser eminentemente recaudatoria y secundariamente:

- a) Facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido;
- b) Desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico;
- c) Evitar la fuga de capitales que sangran al país, etc.

Una vez explicada la génesis de los delitos fiscales, a manera de querer ser enunciativo y conducente en la exposición, aunque más bien con finalidades didácticas, tenemos los siguientes apuntes:-

1).- Estructura de la norma fiscal-penal.

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 de 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, de no 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.

2).- 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 o multa.

3).- 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.

4).- 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.

5).- 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.

6).- 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.

7).- 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 una infracción y se sanciona con una pena de multa.

8). 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.

9).- Por tanto, sería técnicamente incorrecto tipificar como infracción fiscal una conducta que constituya el incumplimiento de una obligación fiscal establecida expresamente en una norma autónoma.

10).- Por otro lado, para que el incumplimiento de una obligación fiscal constituya una infracción fiscal se requiere no sólo que la conducta esté 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.

11).- 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.

12).- La existencia en ley de una norma autónoma que explícitamente establezca la obligación, es un presupuesto que condiciona la existencia de la infracción tipificada por su incumplimiento.

13).- 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 pena económica.

14).- 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.

15).- La sanción es la consecuencia jurídica de la realización de un supuesto y éste es invariablemente el incumplimiento de un deber preexistente.

16).- A consecuencia de que la estructura de la norma fiscal penal 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.

17).- 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.

18).- 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.

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.

Pensamos 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 fiscal está en los posibles sujetos activos del ilícito; en cuanto que en materia de los delitos sólo pueden ser considerados sujetos activos a las personas individuales, tratándose de infracciones fiscales en que pueden ser considerados infractores no sólo a las personas individuales sino también a las personas colectivas, así como a las antiguamente llamadas unidades económicas.

FALLA DE ORIGEN

Como se ha dejado claramente establecido, hay infracciones fiscales de daño e infracciones fiscales de peligro; consecuentemente, el resultado de la conducta no puede servir para establecer diferencias ontológicas entre infracción 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 típica 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 condicional, 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, por ello no es posible separar lo injusto penal de lo injusto fiscal, no pueden encontrarse diferencias de naturaleza entre 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 distintos ontológicos sino meramente cuantitativos; por otra parte, varias conductas constituyen simultáneamente infracción y delito.

Todas las causas de justificación pueden hacerse valer en relación con las infracciones fiscales. Respecto al elemento subjetivo, no se encuentra en 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 administrativo.

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; atribuye a la autoridad administrativa una fracción 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 debe aplicarse la consecuencia jurídica prevista en la propia norma. Entre uno y otro tipo de acto se da, pues una mera diferencia técnica.

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 diferencias en 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 otra parte, que el criterio adoptado es adecuado a las condiciones de nuestro medio socio-político.

BIBLIOGRAFIA .

BIBLIOGRAFIA.

I.- TEXTOS:

- 1).- Carretero Pérez Adolfo., Derecho Financiero., Editorial Porrúa., S.A., México, 1994.
- 2).- Cuello Calón Eugenio., Derecho Penal., Tomo I, Editorial Cárdenas, S.A., México, 1990.
- 3).- García Domínguez Miguel Ángel., Derecho Fiscal-Penal., Editorial Porrúa., S.A., México, 1994.
- 4).- Garza Servando J., De Las Garantías Individuales y el Derecho Tributario., Editorial Harla, 3a. Edición, México, D.F. 1982.
- 5).- Illanes Luis., Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias., Editorial Porrúa, 4ta. Edición, México, D.F., 1980.
- 6).- Lomell Cerezo Margarita., El Poder Sancionador de la Administración en Materia Fiscal., Editorial Porrúa, 2da. Edición, México, D.F. 1983.
- 7).- Maggiore Giuseppe., Derecho Penal., Editorial Temis, Tomo I, Bogotá 1980.
- 8).- Manatou Margain., Nociones de Política Fiscal., Editorial, Porrúa, México, 1988.
- 9).- Martínez Lafuente Antonio., La Condonación de las Sanciones Tributarias., Editorial Porrúa, S.A., México, 1992.
- 10).- Nava Negrete Alfonso., Derecho Procesal Administrativo., Editorial Porrúa, 2da. Edición, México, D.F., 1987.
- 11).- Rodríguez Mejía Gregorio., Teoría General de las Contribuciones., Editorial Porrúa, 1a. Edición, México, D.F., 1994.
- 12).- Serra Rojas Andrés., Derecho Administrativo., Tomo II, Editorial Porrúa, 4ta. Edición, México, 1977.
- 13).- Soler Sebastián., Derecho Penal Argentino., Editorial Porrúa, 1a. Edición, México, D.F., 1994.

- 14).- Villalobos Ignacio., Derecho Penal Mexicano., Editorial Porrúa, 7ta. Edición, México, D.F.,1984.
- 15).- Zamudio Fix., El Juicio de Amparo., Editorial Porrúa, 8va. Edición, México, D.F., 1985.

II.- OTRAS FUENTES.

- 1).- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento Tematizados, Ediciones Depalma, México, 1994.
- 2).- Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXII, 2da. Edición, Editorial Bibliográfica, Argentina, 1964.
- 3).- Exposición de Motivos., Ley de Justicia Fiscal., Diario Oficial de la Federación, 1-enero-1987.
- 4).- Pallares Eduardo., Diccionario de Derecho Procesal Civil., Editorial Porrúa, 12va. Edición, México, 1982.