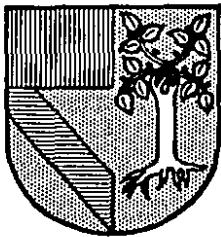


308909

UNIVERSIDAD PANAMERICANA 3

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

29



**ANALISIS AL SISTEMA
PUNITIVO TRIBUTARIO**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

ROLANDO BALLESTEROS NAVARRO

DIRECTOR DE TESIS: LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F. 1989



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.

ANALISIS AL SISTEMA PUNITIVO TRIBUTARIO

Introducción

Capítulo primero. El derecho penal

- A) Concepto
- B) Necesidad de su existencia
- C) Concepto de delito y análisis de sus elementos
- D) Clasificación por razón de su gravedad
 - a) Delitos
 - b) Crímenes
 - c) Faltas
- E) Regulación de las faltas en el derecho positivo mexicano

Capítulo segundo. El derecho penal tributario

- A) Concepto
- B) Características

Principios que lo rigen

- a) Principio de legalidad
- b) Principio non bis in idem
- c) Principio de irretroactividad
- d) Principio de interpretación estricta
- e) Principio de audiencia
- f) Principio de personalidad
- g) Principio de fundamentación y motivación
- h) Principio de culpabilidad
- i) Principio de imposición de penas solo por la

autoridad judicial y de multas fiscales por la autoridad administrativa no mayor de un día de sueldo

Capítulo tercero. Las infracciones y los delitos en el derecho fiscal

- A) Concepto
- B) Diferencias
- C) Las contravenciones fiscales
- D) El poder sancionador

Capítulo cuarto. Las sanciones

- A) Concepto
- B) Finalidad
- C) Clasificación

Capítulo quinto. De la aplicación de las sanciones administrativas y destino de los ingresos derivados de ellas

Capítulo sexto. El sistema sancionador en el Código Fiscal de 1967

Capítulo séptimo. El sistema sancionador en el Código actual

Capítulo octavo. Infracciones en el Código Fiscal vigente

- a) Que originan omisión en el pago de

- contribuciones
- b) Relacionadas con la presentación de declaraciones, solicitudes y avisos
 - c) Relacionadas con la obligación de llevar contabilidad
 - d) Relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación
 - e) Atribuibles a funcionarios o empleados públicos
 - f) Atribuibles a terceros
 - g) Diversas.

Capítulo noveno. Delitos fiscales

- A) Generalidades
- B) Resistencia al pago de los impuestos
- C) Enumeración de los delitos fiscales
- D) Evasión y elusión fiscal
 - a) Evasión fiscal
 - b) Elusión fiscal
- E) El fraude penal
 - a) Concepto
 - b) Objeto jurídico tutelado
 - c) Legislación penal
 - c') Fraude genérico simple
 - c'') Fraude genérico calificado
- F) El engaño y el aprovechamiento del error
 - a) El engaño
 - b) Aprovechamiento del error

G) Fraude fiscal

Conclusiones

Bibliografía

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

El presente trabajo conlleva como finalidades fundamentales, la de cumplir con uno de los requisitos para obtener el título de licenciado en derecho, y el de tratar, dentro de nuestras limitaciones, un tema que nos ha despertado una gran inquietud, y que en la actualidad reviste una gran importancia, como lo es el de las infracciones y sanciones que en materia impositiva se aplica a los contribuyentes al infringir determinadas disposiciones fiscales, así como los delitos fiscales ya que en la actual administración, a través de sus funcionarios de Hacienda, ha hecho del conocimiento general que se avocarán intensamente a la lucha en contra de la evasión y la elusión fiscal.

El Estado mexicano, por medio de la obligación tributaria impuesta constitucionalmente a sus habitantes, obtiene los recursos económicos necesarios para cumplir con su cometido: La prestación de servicios públicos y la satisfacción de necesidades sociales, por lo que al infringir el sujeto pasivo dicha obligación tributaria, se hace acreedor a una sanción.

Dentro de los principales temas que abarca el presente trabajo, analizamos con sentido crítico las sanciones esta-

blecidas en el Código Fiscal de la Federación vigente, las cuales en su mayor parte, han sido establecidas en forma fija, es decir, atendiendo única y exclusivamente a la calidad o tipo de la infracción, sin tomar en consideración al momento de imponerse la sanción, la capacidad económica del sancionado o alguna otra circunstancia que modere el monto de la sanción.

De igual manera, al abordar los principios que rigen el Derecho Penal Tributario, una vez fijados éstos, se tratará de establecer las contravenciones o posibles violaciones que a dichos principios se causan, con el tipo de sanciones establecidas en el ordenamiento fiscal vigente, asimismo, se analizan los sistemas sancionadores del Código Fiscal en vigor y del Código anterior, para efectos de establecer cuál es, a nuestro juicio, el sistema más adecuado y conveniente.

Asimismo, al hablar de los delitos fiscales se hará un análisis del delito de defraudación, delito fiscal por antonomasia, así como de la evasión y la elusión fiscal, tratando de establecer su diferencia y la validez que pueda tener ésta última en la práctica fiscal de los contribuyentes.

Capítulo primero.

EL DERECHO PENAL

A) Concepto.

Se han elaborado por renombrados juristas diversas definiciones o conceptos de lo que es el derecho penal, tanto en sentido objetivo como subjetivo, destacándose entre otras, las siguientes:

Para Raúl Carrancá y Trujillo el derecho penal considerado objetivamente es "el conjunto de leyes mediante las cuales el Estado define los delitos, determina las penas imponibles a los delincuentes y regula la aplicación concreta de las mismas a los casos de incriminación".⁽¹⁾

Eugenio Cuello Calón estima que el derecho penal en sentido objetivo es "el conjunto de normas establecidas por el Estado que determinan los delitos, las penas y las medidas de seguridad con que aquellos son sancionados".⁽²⁾

(1) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, Derecho penal mexicano, Edit. Porrúa, p. 17, 12 ed., México, 1977.

(2) CUELLO CALON, Eugenio, citado por Fernando Castellanos Tena, Lineamientos elementales de derecho penal, Edit. Porrúa, p. 21, 14 ed., México, 1980.

Fernando Castellanos Tena opina que el derecho penal en sentido subjetivo es "el conjunto de atribuciones del Estado, emanadas de normas, para determinar los casos en que deben imponerse las penas y las medidas de seguridad". (3)

Para el maestro Miguel Angel Cortés Ibarra el derecho penal objetivo es "el conjunto de normas jurídicas que definen los delitos y determinan las penas y medidas de seguridad. Es el cúmulo de disposiciones jurídicas dictadas por el Estado y que constan en el cuerpo legal punitivo. En sentido subjetivo es la facultad que el Estado tiene de imponer penas...". (4)

En las opiniones antes citadas, los estudiosos del derecho penal están acordes en considerarlo en forma objetiva, como un conjunto de normas que determinan los delitos, las penas y las medidas de seguridad, las cuales emanan del Estado a través de sus órganos legislativos, y en sentido subjetivo se le considera como la facultad o atribución que posee el Estado de castigar o imponer penas: el

(3) CASTELLANOS TENA, Fernando, Ob. cit.

(4) CORTES IBARRA, Miguel Angel, Derecho penal mexicano, Edit. Libros de México, S.A., p. 3, 2a. ed., México, 1981.

Jus-puniendi.

B) Necesidad de su existencia.

El derecho tiene como finalidad encauzar la conducta humana para hacer posible la vida gregaria.

Dentro de los intereses que el derecho intenta proteger, aunque todos se estiman de un valor incalculable, existen sin embargo algunos cuya protección o tutela debe ser plenamente asegurada, ya que son considerados fundamentales para garantizar, de una manera efectiva, el orden social, es decir el derecho penal tiene como finalidad o característica, entre otras, las de tipo valorativo o finalista, ya que tutela bienes fundamentales para la vida social, y porque al proteger esos valores persigue como fin general el logro de la convivencia humana.

Para lograr los fines antes citados, el Estado tiene facultades y obligaciones a la vez de valerse de los medios o mecanismos necesarios para ello, originándose de esta forma la necesidad y justificación del derecho penal, el cual, atendiendo a su naturaleza esencialmente punitiva, es capaz de conservar el orden social.

C) Concepto de delito y análisis de sus elementos.

La palabra delito deriva del verbo delinqueru, que sig

nifica abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

Es bien sabido que los autores han tratado de elaborar una definición de delito que posea validéz universal, encontrándose con diversas dificultades tales como las distintas necesidades de cada época, las maneras de ser de cada pueblo, etcétera; no obstante se ha caracterizado jurídicamente mediante fórmulas generales, determinando los atributos esenciales del delito.

Para Francisco Carrara, representante de la escuela clásica, el delito es la infracción a la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso.

Desde el punto de vista jurídico-substancial, se han elaborado las siguientes definiciones:

Para Eugenio Cuello Calón delito es la acción humana, antijurídica, típica, culpable y punible; Mezger expresa que el delito es la acción típicamente antijurídica y culpable; Celestino Porte Petit opina que el delito es una conducta típica, imputable, antijurídica, culpable, que requiere a veces alguna condición objetiva de punibilidad y punible.

La ley positiva penal nos suministra la definición formal de delito: "Es el acto u omisión que sancionan las leyes penales". (5)

De las anteriores definiciones se desprenden como elementos constitutivos del delito los siguientes: Conducta, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad y punibilidad.

A continuación estableceremos en forma breve un somero análisis de los elementos citados.

La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. Solo el comportamiento del hombre tiene relevancia para el derecho penal.

La conducta se revela en una acción stricto sensu, o bien en una omisión; la acción implica un hacer humano voluntario, la omisión un abstenerse de obrar.

La acción en sentido estricto es todo hecho humano voluntario, todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de ponerse en peligro dicha modificación; en cambio la omisión implica un abstenerse de obrar, dejar de hacer lo que se debe ejecu-

(5) Artículo 72 del Código Penal para el D. F.

tar, puede decirse que es una forma negativa de la acción.

La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento humano con el descrito por el legislador, es decir la conducta del hombre ya sea positiva o negativa, encuadrada en el tipo descrito por el legislador.

La ausencia de tipicidad tiene como consecuencia la no configuración del delito, resumiéndose en la fórmula "Nullum crimen sino tipo", habida cuenta de que nuestra constitución federal en su artículo 14 establece expresamente que "en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate".⁽⁶⁾

La antijuridicidad comunmente significa lo contrario a derecho. Para Fernando Castellanos Tena, la antijuridicidad radica en "la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo".⁽⁷⁾

Aun cuando la antijuridicidad constituye un concepto

(6) Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(7) CASTELLANOS TENA, Fernando, Ob. cit.

unitario, se le ha visto desde dos puntos de vista: El aspecto formalmente antijurídico cuando implique transgresión a una norma impuesta por el Estado, y materialmente antijurídico cuando contradiga intereses colectivos.

Este elemento puede darse en sentido negativo, es decir puede suceder que una conducta este en aparente oposición con el derecho y sin embargo no sea antijurídica por mediar alguna causa de justificación, como por ejemplo la legítima defensa, el estado de necesidad, etcétera.

Respecto a la imputabilidad se han elaborado varios criterios, unos en el sentido de considerarla como elemento autónomo, otros consideran a la imputabilidad dentro de la culpabilidad, considerando otros que la imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad.

Para que el elemento culpabilidad se de como elemento del delito, se precisa que el mismo sujeto sea imputable, es decir que para que una persona sea culpable se necesita la intervención del conocimiento y la voluntad, requiriéndose, además, la posibilidad de ejercer esas facultades, tener capacidad de querer y entender. En conclusión, la imputabilidad debe ser considerada como el soporte o cimiento de la culpabilidad. La imputabilidad es, pues, "el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo men-

tales en el autor, en el momento del acto típico penal que lo capacitan para responder del mismo". (8)

Para efectos de la responsabilidad, sólo son imputables o responsables quienes habiendo ejecutado el hecho ilícito, están obligados a responder de él.

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Son todas aquellas causas capaces de anular o neutralizar ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad.

Las causas de inimputabilidad de carácter legal son, a juicio de algunos juristas, estados de inconciencia (permanente o transitorios), el miedo grave y la sordomudez.

La culpabilidad es definida por Castellanos Tena como "el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el acto". (9)

Este elemento reviste dos formas: El dolo y la culpa. En la primera el agente encamina su voluntad consciente a la ejecución del ilícito, en la segunda el resultado lesi-

(8) CASTELLANOS TENA, Fernando, Ob. cit.

(9) Idem.

vo se produce por negligencia o imprudencia. Además suele hablarse de una tercera forma de culpabilidad, la preterintencionalidad, la cual se presenta cuando el daño causado o el resultado lesivo va más allá de la intención del agente.

En nuestra opinión apoyamos la idea de varios autores en precisar que la preterintencionalidad no constituye una forma o especie de la culpabilidad, toda vez que en dicho caso sólo se atiende al resultado del acto lesivo ilícito, por lo que atendiendo a la definición de culpabilidad antes citada, sólo puede hablarse de dos formas de culpabilidad: El dolo y la culpa.

La inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad. Este elemento es operante cuando se hayan ausentes los elementos que constituyen o forman la culpabilidad, es decir ausencia de conocimiento y voluntad, en el entendido de que no será culpable una conducta cuando falte alguno de los otros elementos del delito.

Como causas de culpabilidad la doctrina jurídica establece dos: El error esencial de hecho y la coacción sobre la voluntad.

El error como vicio psicológico se refiere a la falta de conformidad entre el sujeto cognoscente y el objeto co-

nocido; en otras palabras el error es el falso conocimiento de la verdad, es decir se conoce el objeto pero equivocadamente.

La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en virtud de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena. Tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción.

En opinión del jurista Celestino Porte Petit, la punibilidad no es un elemento esencial del delito, sino su consecuencia ordinaria.

D) Clasificación por razón de su gravedad.

Tomando en cuenta la gravedad de las infracciones penales, se han elaborado diversas clasificaciones. Según la clasificación tripartita se puede hablar de crímenes, delitos y faltas.

Crímenes. Son aquellos que se realizan como atentados contra la vida y los derechos naturales del hombre.

Delitos. Son considerados como tales las conductas desarrolladas por el hombre que son contrarias a los derechos emanados del contrato social.

Faltas o contravenciones. Esta clase de infracciones

se refieren a las cometidas a los reglamentos de policía y buen gobierno.

E) Regulación de las faltas en el derecho positivo mexicano.

Las faltas que a determinadas disposiciones fiscales se cometen por parte de los contribuyentes, tienen como fuente de regulación diversos ordenamientos legales.

En lo que se refiere a delitos fiscales, éstos están contenidos en el Título IV, Capítulo segundo del Código Fiscal de la Federación, siendo dicho cuerpo de leyes el que exclusivamente establece los ilícitos tributarios.

Capítulo segundo.

EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

A) Concepto.

El maestro Sergio Francisco de la Garza llama derecho penal tributario "al conjunto de normas jurídicas que tipificaban las hipótesis que tienen el carácter de delitos o faltas y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias".⁽¹⁰⁾

Margarita Lomeli Cerezo conceptúa al derecho penal financiero o tributario como "el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el fisco".⁽¹¹⁾

De acuerdo con las definiciones antes citadas, pode-

(10) DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, 2ª ed., México, 1981.

(11) LOMELE CEREZO, Margarita, El poder sancionador, p. 85.

mos que el derecho penal tributario se constituye por el conjunto de disposiciones jurídicas tributarias que establecen los delitos y las sanciones a que se hacen acreedores quienes incumplen con las disposiciones fiscales en perjuicio del fisco.

B) Características.

Como características del derecho penal tributario, podemos enunciar las siguientes:

A. Agrupa transgresiones tanto de naturaleza delictiva como también de carácter contravencional o simples infracciones;

B. Contiene un catálogo de penas tan amplio como el derecho penal ordinario, siendo las más importantes la privación de la libertad, la multa, la pérdida de concesiones, privilegios o prerrogativas, el retiro de la personalidad jurídica, la cancelación del registro público, la intervención permanente, etcétera;

C. Se distingue de otras ramas penales administrativas porque su punto de referencia es proteger el patrimonio del Estado, tanto permanente como transitorio y que tiene como sanción típica la multa;

D. Todos los ilícitos tienen la nota de anti-juridici

dad en cuanto constituyen conductas reprobadas por el ordenamiento jurídico;

E. Legislativa y didácticamente pertenece al derecho fiscal financiero.

C. Principios que lo rigen.

El derecho penal tributario se rige por los mismos principios que el derecho penal ordinario, pero, además, contiene ciertos particularismos que marcan la diferencia en relación con este último.

a) Principio de legalidad.

El artículo 14 constitucional en su párrafo tercero establece que "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley y que sea exactamente aplicable al delito de que se trate".

Con base en lo anterior, tanto los delitos como las contravenciones y las sanciones que les correspondan, deben estar establecidas en una ley, la cual deberá serlo tanto formal como materialmente, es decir emanada del Poder Legislativo, debiendo contener además las características de generalidad, impersonalidad y abstracción.

El principio de legalidad Nullum crimen, nulla poena

sine lege, es aplicable tanto a los delitos como a las con-
travenciones o infracciones.

Como excepción a lo anterior, se presenta el caso reg
pecto a las faltas a los reglamentos de policía y gubernati-
vos, que según el artículo 21 constitucional se estable-
cen en los bandos de policía y buen gobierno expedidos por
los ayuntamientos municipales, careciendo por lo tanto de
carácter formalmente legislativo.

El principio de legalidad ha sido reconocido por la
jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Na-
ción, al establecer que si las multas impuestas por las au
toridades administrativas no se ajustan estrictamente a la
ley, contra tales actos procede el juicio de amparo.

b) Principio non bis in idem.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo
23 constitucional, estableciendo que ninguna persona puede
ser juzgada dos veces por el mismo delito.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación es-
tablece que "La aplicación de las multas, por infracciones
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 impon-

gan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal". (12)

Lo anterior implica que un hecho puede tener el carácter de simple infracción (o contravención) que se castiga con multa y, además, simultáneamente, el carácter de delito que se castiga con privación de libertad, por lo que quien comete el hecho puede ser sometido a dos procesos, uno judicial que se sanciona con privación de la libertad, y otro administrativo para castigar la infracción con multa.

Lo anterior ha provocado en la doctrina gran polémica, sustentándose dos criterios, uno argumentando que el imponer una sanción administrativa y simultáneamente una sanción penal viola el artículo 23 de la Constitución, en virtud de que por un solo hecho se juzga dos veces a la persona infractora y, por otro lado, se sostiene que tanto el procedimiento judicial como el administrativo son independientes entre sí, por lo que no existe violación del citado precepto constitucional.

La Suprema Corte de Justicia sostiene la tesis de que el proceso judicial y el administrativo, son independientes entre sí.

(12) Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.

En opinión de Margarita Lomeli Cerezo, y a la cual nos adherimos, se pronuncia por la inconstitucionalidad de esta duplicidad de configuración de un mismo hecho, a la vez como contravención y como delito, con el corolario de dos procesos, sostiene que el hecho u omisión no puede ser a la vez delito y contravención, porque la esencia de ambos es la misma y solo hay diferencia de grado entre ellos, en relación con su gravedad, por la que lógicamente debe ser una cosa u otra pero no ambas a la vez, o bien en su caso sancionarse una sola vez la infracción más grave, es decir como delito, argumentando además que ambos procesos, el administrativo y el judicial, tienen el carácter de tales.

c) Principio de retroactividad.

El artículo 14 constitucional en su primera parte dispone que "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

En materia fiscal la garantía de retroactividad significa que en ningún caso puede castigarse la violación de una disposición tributaria o fiscal aplicando para el caso concreto una ley expedida con posterioridad al hecho contraventor, o bien que no pueda considerarse como infracción el hecho u omisión que no estaba tipificado como tal en la ley vigente al momento de realizarse, sino en un ordenamien

to jurídico posterior.

Este principio constituye no solo una garantía constitucional, sino en materia administrativa un principio relativo a la legalidad, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación puede conocer de la aplicación retroactiva de una ley, circunstancia esta que ha sido reconocida por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Puede darse el caso, y esto es reconocido, de que es posible jurídicamente la aplicación de la ley posterior más benéfica.

d) Principio de interpretación estricta.

Este principio se encuentra contenido en el artículo 14 constitucional, párrafo tercero, que establece que "En los juicios del orden criminal, queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata".

El anterior precepto constitucional encierra en realidad el principio de legalidad. Dicho principio es no solo aplicable en materia de delitos fiscales o de otra naturaleza, sino en materia de infracciones administrativas o fiscales.

Este principio se encuentra corroborado por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que "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...". (13)

Por otra parte, en lo que se refiere a la prohibición por analogía, ésta existe en tanto la norma perjudique al inculpado, pero en cambio, es admisible que en favor del mismo se llenen lagunas existentes, tanto por analogía legal como jurídica; en base a esto el aforismo in dubio pro reo ha sido acogido por el Tribunal Fiscal de la Federación al considerar que debe aplicarse al principio de derecho que existe en materia punitiva, que dice que a falta de elementos para considerar que una infracción es grave, debe estarse a favor del presunto penado, y por lo mismo considerarse leve (Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, III-1973, p. 448).

e) Principio de audiencia.

El principio de audiencia surge del artículo 14 constitucional, imponiendo que todas las autoridades del país tienen la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con las determinaciones que emitan.

Puede decirse que tal principio en materia fiscal otorga la posibilidad de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda examinar la determinación hecha por la autoridad fiscal, antes de tener que pagar un impuesto, con el objeto de presentar pruebas y alegatos contra los hechos que considere incorrectos, con la salvedad de que cuando la determinación queda a cargo del sujeto pasivo, no existe acto de autoridad que requiere de la garantía de audiencia.

En lo relativo a la materia penal, es de sobrado conocimiento que antes de la emisión de la sentencia se oiga en defensa al acusado para que presente pruebas y alegatos conducentes a demostrar su inocencia sobre los hechos que se le imputan.

Con base en lo anterior, puede plantearse la situación consistente en determinar si la garantía de audiencia debe otorgarse antes o después de la emisión del acto administrativo sancionador.

Margarita Lomelí Cerezo expresa que la garantía de audiencia se presenta solo en algunos casos, principalmente cuando las infracciones cometidas pueden dar lugar no solo a la imposición de sanciones administrativas, sino a la consignación a la autoridad judicial para la imposición de san

ciones administrativas, sino a la consignación a la autoridad judicial para la imposición de sanciones.

Sergio Francisco de la Garza en su obra ya citada en el presente trabajo, transcribe una tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación relativa al amparo en Revisión no. 4652/57, contenida en el Semanario Judicial de la Federación no. 139, página 160, la cual establece lo siguiente: "No se vulnera la garantía de audiencia aun cuando se deduzca que antes de la imposición de las multas relativas, la responsable no oyó al quejoso en defensa, ya que en el agravo no se señalan cuáles disposiciones legales se hubieren infringido por tal circunstancia; y si bien es cierto que invocó el artículo 14 constitucional, también lo es que tal precepto fundamental en sí mismo no se vulnera, ya que la garantía de audiencia del quejoso se encuentra protegida al haber hecho valer el recurso de revisión establecido en el artículo 17 del reglamento... cabiendo considerar que dicho recurso interpuesto contra las multas que se impugnan, comprende a cualquier procedimiento anterior a la imposición de tales multas...". (14)

(14)

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. cit.

Es de considerarse además que aún cuando se de la oportunidad de defensa con posterioridad a la fijación de la sanción, existe en el Código Fiscal de la Federación el juicio de nulidad, el cual se tramita con todas las formalidades del procedimiento, en el cual existe además la suspensión del procedimiento de ejecución.

f) Principio de personalidad

Este principio referente a la personalidad de la pena o de la sanción, origina consecuencias importantes acerca de la transmisibilidad de las mismas o de su extensión a terceras personas.

El artículo 22 de nuestra carta fundamental establece la prohibición de imponer penas trascendentales, es decir imponer penas a personas distintas del sujeto que cometió el hecho infractor.

La Suprema Corte de Justicia ha considerado como violatorio de garantías, el cobro que se realiza a una persona por multas impuestas a terceros; asimismo ha elaborado jurisprudencia en el sentido de declarar inconstitucional el extender de acuerdo con las disposiciones fiscales relativas la responsabilidad por impuestos y por sanciones derivadas de la elaboración de productos alcohólicos gravados, al dueño de la finca en que se realizó si éste no ha

tenido participación en tal ilícito.

Margarita Lomeli Cerezo manifiesta que "En el derecho penal común está plenamente conocido que la responsabilidad es estrictamente personal, es decir, solo existe por el hecho propio, salvo por lo que respecta a la reparación del daño que puede recaer sobre terceros, en casos especiales. En la doctrina del derecho penal tributario se acepta en principio, que la responsabilidad por infracciones a las leyes fiscales es personal, pero se pueden señalar excepciones a esta regla, estableciendo una responsabilidad por hechos de terceros, en ciertas infracciones, por virtud de la presunción de culpabilidad que se basa en las relaciones especiales existentes entre las personas que la ley considera como responsables de la infracción y aquellos que realizaron los hechos constitutivos de la misma, por ejemplo, entre el comitente y el agente aduanal, entre el patrón y sus dependientes, etc. ...". (15)

g) Principio de fundamentación y motivación

El artículo 16 constitucional establece: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles

(15) LOMELI CEREZO, Margarita, Derecho fiscal represivo, Edit. Porrúa, p. 105, 1a. ed., México, 1979.

o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".⁽¹⁶⁾

Este principio ha sido reiteradamente sostenido por nuestro máximo tribunal en varias tesis que han formado jurisprudencia, aduciendo que el citado principio establecido en el artículo 16 de nuestra Constitución se refiere a que todo acto de molestia realizado en la persona, familia, domicilio, etcétera, deberá de hacerse mediante mandamiento escrito emanado de autoridad competente, debiendo además estar debidamente fundada y motivada la causa por la que se pretende ocasionar la molestia.

En conclusión, todo acto de molestia aparte de otros requisitos deberá estar fundado, es decir citar sucintamente los preceptos legales que le sirvieran de base a la autoridad para emitir el acto, debiendo además estar motivado, es decir deberán establecerse las consideraciones fácticas, circunstancias especiales o razones particulares que impulsaron a la autoridad a realizar el acto.

(16) Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

h) Principio de culpabilidad

El principio de culpabilidad sostiene que para que la pena se aplique con justicia es necesario que el hecho que sirve de presupuesto sea realizado con culpabilidad, sea reprochable; de ahí se deriva que no debe haber pena sin culpabilidad y que la pena no debe rebasar el límite de la culpabilidad.

Se afirma que el delito es expresión de una actitud interior reprobable, porque es contraria a los valores y a las normas de la sociedad.

El concepto de culpabilidad implica reconocer, en la esfera normativa, al derecho penal como un ordenamiento que protege al particular del poder del Estado, al impedirle imponer penas terroristas con finalidades preventivas.

La pena se puede justificar porque en tanto se pueda imputar su conducta a la persona del delincuente, éste estará obligado a cargar con la pena; como miembro de la comunidad tiene que responder por sus hechos en la medida de su culpabilidad para la salvaguardia del orden social.

La pena no puede sobrepasar la medida de la culpabilidad; este principio sirve para limitar la potestad penal y se finca en los conceptos de dignidad humana y autonomía de la persona. El concepto de culpabilidad tiene la fun-

ción de asegurar al particular que el Estado no extienda su potestad penal más allá de lo que corresponde a su responsabilidad.

La realidad social, por doble polaridad entre individuo y colectividad, exige terminantemente que la comunidad esté protegida de agresiones del individuo, pero también que el individuo lo esté de la presión excesiva por parte del Estado.

Algunas veces, el delito podría no ser expresión de una actitud contraria a los valores y a las normas sociales oficiales, ya que puede haber valores y normas de conducta diversos, muy generalizados, creados a través de mecanismos de interacción y de aprendizaje en el contacto que el sujeto tiene dentro del seno mismo de la colectividad.

Esto es, que solo en apariencia el sujeto puede escoger el sistema de valores al cual se adhiere, y que en realidad son las condiciones sociales, las estructuras y los mecanismos de comunicación y aprendizaje los que determinan la transmisión de valores, normas, modelos de comportamiento.

Todas estas circunstancias podrían conducir en ciertos casos a la espinosa y difícil cuestión de la relatividad de ciertas normas y valores aceptados por el sistema

penal.

De ahí que respecto de ciertas conductas tipificadas como delitos, podría considerarse que no constituirían la negación del mínimo ético que ha de ser defendido por el sistema penal.

Esto implica que es exigible una alta dosis de prudencia en la criminalización de las conductas, para que el sistema de valores y de modelos de comportamiento acogidos por el sistema penal corresponda a valores y normas sociales que son aceptados por la mayoría de los integrantes de la colectividad. (17)

Ahora bien, sobre todo en la materia central de este trabajo, la política criminal debe tener en cuenta que quienes cometen ciertos delitos utilizan técnicas de neutralización, es decir de racionalización y justificación del comportamiento punible con las que se atenúa sensiblemente la eficacia de un sector de los valores y de las normas sociales. Las técnicas de neutralización son fundamentalmente: 1). La negación de la ilicitud, ya que quien comete el delito interpreta sus acciones sólo como prohibidas, pe-

(17) BARATTA, Alessandro, Criminología crítica y crítica del derecho penal, págs. 71 y 72.

ro no como inmorales o dañosas; 2). Negación de la existencia de víctima, ya que ésta es vista como individuo o institución que se ha hecho merecedor de la conducta lesiva; 3). Condena de aquellos que condenan, ya que quienes desaprueban la conducta ilícita de que se trata, fundamentalmente las propias instancias de control social son acusadas esencialmente de hipocresía y corrupción. (18)

1) Principio de imposición de penas solo por la autoridad judicial y de multas federales por la autoridad administrativa no mayores de un día de sueldo.

Según lo establecido en el artículo 21 constitucional sólo la autoridad judicial podrá imponer penas, correspondiéndole a la autoridad administrativa la imposición de multas por faltas a los reglamentos de policía y gubernativos, estableciendo además el citado precepto constitucional que tratándose de obreros o jornaleros el monto de la multa no será mayor de un día de sueldo.

Algunos autores han tratado de derivar la facultad de imposición de multas fiscales, de lo establecido por el citado precepto constitucional. En nuestra opinión, la im-

(18) BARATTA, Alessandro, Ob. cit.

sición de multas a los reglamentos de policía y gubernativos no se refiere en ninguna manera a la imposición de multas por infracciones a las leyes tributarias.

El maestro Emilio Margáin Manautou, en su obra Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, expresa que al referirse el artículo 21 de la Constitución a que a la autoridad administrativa le compete sancionar la violación a los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el contribuyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes tributarias, 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 la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos y de policía.

En efecto, la facultad de imposición de multas fiscales en forma implícita de las facultades concedidas al Congreso de la Unión en el artículo 73, fracciones VII, XXIX y XXX constitucionales, las cuales autorizan o facultan a dicho órgano legislativo para establecer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, por lo que atienden a las facultades implícitas antes citadas el Congreso

de la Unión puede establecer las infracciones y sanciones que a las leyes tributarias pueden cometerse; además corresponde al poder ejecutivo conforme a lo dispuesto en el artículo 89, fracción I, proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, facultándosele de esta forma para determinar las infracciones fiscales y la sanción que corresponda a dicha infracción.

En conclusión, la facultad de imponer multas fiscales se encuentra constitucionalmente fundada en el precepto antes citado, y no en lo establecido por el artículo 21 congtitucional.

Capítulo tercero.

LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS EN EL DERECHO FISCAL

A). Concepto.

La doctrina ha adoptado dos criterios opuestos entre sí en lo que se refiere al ilícito fiscal. Para unos la infracción y el delito son idénticos sustancialmente, teniendo sólo diferencias de grado; para otros existe la posición contraria que afirma que el delito y la contravención son diferentes.

La infracción en sentido lato es "Toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales".⁽¹⁹⁾

Los delitos fiscales son aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato que se distinguen de las infracciones o contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer solo la autoridad judicial, como son las que importan privación de la libertad.

B). Diferencias.

Las doctrinas que sostienen que entre delito e in-

fracción existen diferencias fundamentales, señalan como tales las siguientes:

1. La infracción administrativa consiste en una conducta opuesta a una disposición tributaria; en el delito hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan de la protección jurídico penal.

2. El fin del derecho penal común es prevenir hechos contrarios a la convivencia social, mientras que el derecho penal administrativo tiene como fin asegurar el orden administrativo.

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

4. Con el delito se violan reglas protectoras del ciudadano; con la contravención se atacan las reglas concernientes a la prosperidad de la administración.

5. El delito es ataque al derecho ajeno que requiere la producción de un daño y la intención de dañar la contravención importa un peligro posible, temido, aunque el daño no se haya producido.

6. El delito es un ataque al orden jurídico que la ley requiere reestablecer; la contravención consiste en no

cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado o vinculado con la administración pública por una obligación de colaborar con el interés colectivo.

En nuestra opinión, y adhiriéndonos a la sustentada por varios autores, consideramos que no existe una diferencia sustancial entre delito y contravención o infracción, por lo que se debe de sostener la unidad intrínseca del ilícito fiscal-administrativo y del penal.

Como lo asentamos al tratar el capítulo relativo a los principios que rigen el derecho penal tributario en el inciso b), manifestamos que la única diferencia accidental entre delito y contravención o infracción, es de grado más no de esencia, es decir la diferencia consiste en que las autoridades que imponen la sanción en las infracciones y los delitos, así como la sanción misma, es lo que hace la diferencia pero no la naturaleza intrínseca del acto.

C). Las contravenciones fiscales.

Sergio Francisco de la Garza clasifica a las contravenciones fiscales de la siguiente manera:

a) **Por violación al derecho objetivo**

Son aquellas infracciones que lesionan el interés general de que la distribución de la carga impositiva se rega

lice efectivamente de la manera prevista en la ley, como por ejemplo la violación a los deberes formales, etcétera.

b) Por violación al derecho subjetivo

Este tipo de contravención se presenta en los ilícitos cuya conducta consiste en dejar de pagar o en pagar ex temporáneamente la prestación tributaria, presentándose el ilícito de defraudación fiscal.

c) Por la existencia o inexistencia del perjuicio económico

En esta clase de contravención se atiende a la existencia o inexistencia de un perjuicio económico que resiente el Estado a causa de la infracción, el cual deberá ser directo ya que en forma indirecta toda infracción produce un perjuicio económico al Estado.

1. Infracciones que producen un perjuicio económico: Materiales o sustanciales.

En ellas se comprenden las infracciones consistentes en no pagar o hacerlo extemporáneamente al fisco los créditos fiscales que se le adeudan.

2. Infracciones que no producen un perjuicio económico: Formales.

Comprende la falta de cooperación para con el fisco

en el suministro de informes, práctica de visitas domiciliarias, presentación de declaraciones, etcétera. Estas infracciones en forma directa no producen un perjuicio económico para el fisco.

d) Por la presencia o ausencia de intencionalidad

En principio se proclama que todas las infracciones deben ser voluntarias, como por ejemplo todas aquellas que provocan incumplimiento en el pago de cuotas producido por omisiones, defraudaciones, etcétera, son acciones u omisiones voluntarias.

1. La culpabilidad.

Las infracciones voluntarias se clasifican en dolosas y culpables. Las infracciones que no requieren el elemento voluntad son infracciones objetivas o formales.

Para que en una infracción exista el dolo, es necesario que la voluntad del autor del ilícito esté encaminada al resultado de incumplir con la obligación tributaria o de omitirla según el caso, o bien que exista al menos en el infractor la representación del resultado. Entre las infracciones de este tipo se encuentra la defraudación fiscal, el contrabando, la evasión, etcétera.

3. Infracciones culpables.

La culpa supone una mera actitud de negligencia, pero sin dirigir intenciones productoras del resultado antijurídico.

La culpa puede ser grave o leve, siendo la autoridad sancionadora la que estima la gravedad o levedad de la infracción fiscal.

4. Infracciones objetivas o formales.

Son las infracciones cuya producción no requiere la voluntad dolosa o culpable del infractor.

Se cuestiona en la doctrina este tipo de infracción, concluyéndose que toda infracción por leve que ésta sea implica una mínima culpabilidad, llegándose al caso de que si una infracción es leve como consecuencia del error o de la falta de información, el error y la ignorancia provienen de una falta de diligencia, la cual se reputa culpable.

e) Según el sujeto agente

Según el sujeto agente las infracciones pueden ser cometidas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, o bien por terceros.

f) Según la modalidad de la conducta del suje-

to agente

Se clasifican en acciones y omisiones. Las omisiones se refieren a la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva o en su cumplimiento extemporáneo a la falta de deberes formales.

Las acciones se refieren a deberes formales o bien a la violación de prohibiciones.

D). El poder sancionador.

El artículo 21 constitucional dispone que: "Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativo y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas, pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas...". (20)

Margarita Lomelí Cerezo expresa que el precitado precepto constitucional debe interpretarse en concordancia con los demás preceptos constitucionales, entre los que se encuentra el artículo 89, fracción I, que confiere al Eje-

(20) Artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

cutivo la facultad de promulgar leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

El Congreso de la Unión en el ejercicio de las facultades establecidas en el artículo 73, fracciones VII, XXIX y XXX constitucionales, establece las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, así como a expedir las leyes que sean necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades que le son concedidas, entre ellas las impositivas o fiscales, correspondiéndole al Ejecutivo la determinación y la sanción de las faltas o infracciones, así como los delitos en que incurran los sujetos pasivos de la obligación tributaria, de acuerdo con el mencionado artículo 89, fracción I constitucional.

Las facultades implícitas otorgadas al Congreso de la Unión, y que se derivan de la fracción XXX del artículo 74 constitucional, facultan al citado órgano legislativo no solo a crear al través de la expedición de leyes tributarias las normas sustantivas y formales del derecho tributario, sino también las normas penales que crean las infracciones y las sanciones que les corresponden, ya que de otra manera, si solo se expedieran leyes creadoras del derecho tributario, estaríamos en presencia de leyes imper-

fectas carentes de sanción y sin facultad para imponerlas, siendo por lo tanto ineficaces.

Por otra parte, el artículo 21 constitucional al hablar de sanciones a los reglamentos de policía y gubernativos se refiere a los reglamentos expedidos por los ayuntamientos municipales, que son los únicos que pueden expedir con facultades propias, ya que todos los demás deber ser expedidos por los congresos de las respectivas entidades federativas. En los reglamentos primeramente citados no se pueden establecer más sanciones que las de multa y arresto, sin que se pueda considerar que del artículo 21 constitucional se derive el poder sancionador de la administración para establecer sanciones e infracciones, sino que su fundamento constitucional se consagra en el artículo 73, fracciones VII, XXIX y XXX de nuestra Constitución Federal.

El poder sancionador de la administración para establecer infracciones y sanciones ha sido reiterado por la Suprema Corte de Justicia, mediante la interpretación constante y uniforme de los citados preceptos constitucionales, aun cuando haya excepciones en algunas ejecutorias aisladas, mismas que no expresan la verdadera doctrina de nuestro máximo tribunal.

Capítulo cuarto.

LAS SANCIONES

A). Concepto.

Eduardo García Maynez define a la sanción como "La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (21)

Otros autores conceptúan a la sanción como la pena que se impone para reparar un daño ideal o material por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar.

En las infracciones tributarias quien aparece afectada directamente es la colectividad estructurada en el Estado, ya que al perder los recursos monetarios que se persiguen con la obligación tributaria, aquél se encuentra impedido para cumplir con la prestación de servicios sociales para cuyo fin ha sido creado.

Debe tenerse en cuenta, además, que la actividad sancionadora del fisco no solo debe encaminarse a recuperar

(21) GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al estudio del derecho, Edit. Porrúa, p. 295, 34 ed. México, 1982.

recursos que compensen la pérdida de ingresos, sino que debe perseguir la finalidad preventiva o intimidatoria, misma que a la postre podrá disuadir a los contribuyentes de futuras infracciones y no solo a quien se sanciona, sino a la comunidad en general.

B). Finalidad.

Como lo dejamos asentado al iniciar el presente trabajo, el derecho en general tiene como finalidad encauzar la conducta humana y hacer posible la vida gregaria.

Por otra parte, el Estado, al estar investido de la facultad sancionadora, cuando aplica determinada sanción por medio de los organismos competentes para ello, persigue como fin último el reprimir, intimidar y penar al infractor y, además, prevenir la misma conducta antijurídica.

En el derecho civil la sanción persigue o tiene como finalidad el que se paguen daños y perjuicios. En materia laboral que se indemnice al trabajador; en materia penal infringir una pena al delincuente y, en lo que se refiere a materia fiscal, la sanción tiene como finalidad que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, es decir tiene como fin que el infractor no vuelva a reincidir con su actitud evasora.

C). Clasificación.

Existen diversidad de criterios para clasificar a las sanciones, siendo el más usual e importante el siguiente:

I. Sanciones civiles y penales

Sanciones civiles son aquellas cuyo objeto es reparar el daño ocasionado por la infracción, restituyendo las cosas al estado que tenían o guardaban antes de la violación; entre ellas las más importantes se encuentran la nulidad de los actos violatorios, el cumplimiento forzoso y la indemnización de daños y perjuicios.

En cambio las sanciones penales producen o implican a quien comete una infracción, una disminución de sus bienes jurídicos tales como la libertad personal, parte de su patrimonio, etcétera; teniendo como propósito el carácter represivo y perseguir la intimidación del infractor.

II. Sanciones penales y administrativas

En este tipo de sanciones la nota distintiva es la autoridad u órgano encargado de aplicar la sanción. En las sanciones penales corresponde su aplicación a la autoridad judicial; la sanción administrativa la impone la autoridad administrativa.

La sanción propiamente penal es la privación de la li

bertad personal, la cual solo puede imponerse por la autoridad judicial; en cambio la multa puede imponerse por una u otra autoridad.

III. Sanciones principales, accesorias y subsidiarias

Principales son aquellas que se imponen como castigo por la violación de la norma infringida, por ejemplo la privación de la libertad o la multa.

Accesorias son las que recaen sobre los objetos, instrumentos o medios necesarios para realizar la transgresión, como por ejemplo el decomiso en el delito de contrabando.

Subsidiarias son aquellas que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida, como en el caso de la privación de la libertad (arresto), resultado de la conversión de una multa que no se cubre por insolvencia del infractor.

IV. Sanciones represivas, reparatorias y mixtas

Esta clasificación se hace atendiendo a su naturaleza jurídica, clasificándolas de la siguiente manera:

Represivas son aquellas que infligen una pérdida de los bienes jurídicos del infractor tal como los bienes o

la libertad personal y, cuando se trata de bienes la privación es en una cuantía mayor al valor de los daños causados por la infracción, como por ejemplo una multa, la prisión, el decomiso, etcétera.

Reparadoras son aquellas que se limitan a indemnizar al sujeto pasivo de la infracción. En nuestro país se sog tiene que los llamados "recargos" tienen el carácter de meros intereses para indemnizar al fisco por la demora en el pago de la prestación fiscal.

Mixtas son aquellas sanciones que además de ser represivas, tienen como finalidad resarcir al fisco por las evasiones descubiertas y las que no han sido pagadas por insolvencia.

V. Sanciones según la naturaleza de los bienes que privan

a) Las penas privativas de libertad constituyen la excepción, y aun cuando se encuentran reglamentadas en los códigos su aplicación es poca en la materia fiscal.

b) Las económicas que consisten en la pérdida de parte del patrimonio, sea dinero u otros bienes. Se pueden considerar como las más importantes por lo que a su aplicación se refiere. Pueden ser principales o accesorias; en las primeras son las multas, en las segundas el

decomiso, el cierre de establecimientos, etcétera.

Estas sanciones son las más utilizadas, las cuales revelan una intensidad escasa, además de que por medio de ellas se resarcen al fisco los tributos evadidos.

c) Las que consisten en la privación de derechos como la separación de cargos públicos o autorizaciones administrativas como el nombramiento de agentes aduanales, notarios públicos, permiso de elaboración de alcoholes, etcétera.

Capítulo quinto.

DE LA APLICACION DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y DESTINO DE LOS INGRESOS DERIVADOS DE ELLAS

Antes de pasar al estudio del sistema sancionador en el código actual, estimo importante el establecer primeramente la forma en que se aplicarán las sanciones administrativas establecidas entre una cantidad mínima y otra máxima, su manera de ajuste, así como el destino de los ingresos derivados de la aplicación de multas, siendo esto último una adición al código vigente a partir del 1 de febrero de 1989.

El artículo 70 establece lo siguiente:

"Artículo 70. La aplicación de las multas, por infracciones 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".

Tratándose de las multas que este capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y una máxima, dichas cantidades se incrementarán a la que resulte de multiplicarlas por los factores que en su casos señale, para estos efectos, el Congreso de la Unión. La Secreta-

El artículo antes transcrito, señala que las multas es tablecidas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se incrementará a partir del 1 de marzo de 1989, sobre las cantidades en vigor, a la que resulta de multiplicarlas por los factores que señale el Congreso de la Unión, siendo dicho factor actualmente del 1.3.

Al código fiscal se le adicionó este año el artículo 70 Bis, mediante el cual por primera vez se establece el destino que tendrán los ingresos derivados de la aplicación de multas.

"Artículo 70 Bis. Los ingresos que la Federación obtenga efectivamente de multas por infracción a las disposiciones fiscales distintas a la de la Ley Aduanera, se desti narán a la formación de fondos para el otorgamiento de estí mulos y recompensas por productividad y cumplimiento del persona que ejerza las facultades de comprobación, determinación, notificación y ejecución de créditos fiscales relativos a dichas disposiciones".

Sólo ingresará a los citados fondos, el importe de las multas efectivamente pagadas y que hubieren quedado firmes. Salvo que por ley estén destinadas a otros fines. La distribución de los fondos se hará en los términos que señale el reglamento.

ría de Hacienda y Crédito Público calculará para las infracciones correspondientes, las cantidades que resulten de las operaciones anteriores y las publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Las cantidades que resulten en los términos del párrafo anterior, se ajustarán de conformidad con la siguiente

T A B L A

Cantidades	Unidades de ajuste
Desde \$ 1.01 hasta \$ 500.00	a decenas de pesos
Desde 501.01 hasta 1,000.00	a medias centenas de pesos
Desde 1,000.01 hasta 10,000.00	a centenas de pesos
Desde 10,000.01 en adelante	a miles de pesos

Para efectuar el ajuste a que se refiere la tabla de este artículo, las cantidades se aumentarán o disminuirán, según sea el caso, a la unidad de ajuste mas próxima; cuando la cantidad se encuentre a la misma distancia de dos unidades el ajuste se hará a la más baja.

Las multas que este capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que se denominan contribuyentes menores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las cantidades se considerarán reducidas en un 50% de dichos montos.

Capítulo sexto.

**EL SISTEMA SANCIONADOR EN EL CODIGO FISCAL
DE 1967**

En el Código Fiscal de la Federación vigente hasta 1982, en el criterio utilizado por la autoridad hacendaria en la imposición de sanciones derivadas de las infracciones a disposiciones fiscales, privó el arbitrio por parte de la autoridad sancionadora, ya que ésta, al momento de imponer una sanción, normaba su criterio en base a las reglas para la aplicación de sanciones que el Código Fiscal anterior establecía en el artículo 35, el que obligaba a dicha autoridad a tomar en consideración al momento de imponer la sanción, las condiciones económicas del infractor, la levedad de la infracción y otras circunstancias que le permitían utilizar el arbitrio y como consecuencia de ello, imponer una sanción justa.

Las reglas que establecía el anterior código fiscal para la imposición de sanciones se expresaban en el artículo 37 de dicho ordenamiento tributario, mismo que establecía:

"Artículo 37. En cada infracción de las señaladas en este Código se aplicarán las sanciones correspondientes, conforme a las reglas siguientes:

"I. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al im

poner la sanción que corresponda, tomará en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal cuanto para infringir, en cualquiera otra forma las disposiciones legales o reglamentarias;

"II. La autoridad fiscal deberá fundar y motivar debidamente su resolución siempre que imponga sanciones;

"III. Cuando sean varios los responsables cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga;

"IV. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que señale este Código una sanción, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción más grave;

"V. En el caso de infracciones continuas y de que no sea posible determinar el monto de la prestación evadida, se impondrá según la gravedad, una multa hasta del triple del máximo de la sanción que corresponda;

"VI. Cuando las infracciones no se estimen leves y consistan en hechos, omisiones o falta de requisitos semejantes en documentos o libros y siempre que no traigan o puedan traer como consecuencia la evasión del impuesto, se considera el conjunto como una infracción y se impondrá so-

lamente una multa que no excederá del límite máximo que fija este Código para sancionar cada hecho, omisión o falta de requisito;

"VII. Cuando se estime que la infracción cometida es leve y que no ha tenido como consecuencia la evasión del impuesto, se impondrá el mínimo de la sanción que corresponde, apercibiéndose al infractor de que se le castigará como reincidiendo si volviera a incurrir en la infracción;

"VIII. Cuando se omita una prestación fiscal que corresponda a los actos o contratos que se hagan constar en escrituras públicas o minutas extendidas ante corredor titulado, la sanción se impondrá exclusivamente a los notarios o corredores, y los otorgantes sólo quedarán obligados a pagar los impuestos omitidos. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los interesados al notario o corredor, la sanción se aplicará entonces a los mismos interesados;

"IX. Cuando la liquidación de alguna prestación fiscal esté encomendada a funcionarios o empleados de la Federación, de los estados, de los municipios o del Distrito Federal, estos serán responsables de las infracciones que se cometan y se le aplicarán las sanciones que correspondan, quedando únicamente obligados los causantes a pagar

la prestación omitida, excepto en los casos en que este Código o alguna ley fiscal dispongan que no se podrá exigir al causante dicho pago;

"X. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstendrá de imponer sanciones, cuando se haya incurrido en infracción a causa de la fuerza mayor o de caso fortuito o cuando se enteren en forma espontánea los impuestos o derechos no cubiertos dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales. No se considerará que el entero es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o medie requerimiento, visita, excitativa o cualquiera otra gestión efectuada por la misma, y

"XI. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dejará de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracción por hechos ajenos a la voluntad del infractor, circunstancia que este deberá probar a satisfacción de la mencionada Secretaría".

Las reglas descritas anteriormente permitan a la autoridad sancionadora individualizar la pena impuesta, toda vez que se tomaban en cuenta diversas circunstancias para efecto de determinar la sanción.

Por otra parte, el artículo 38 del Código Fiscal anterior, establecía las infracciones cuya responsabilidad re-

cafa sobre los sujetos pasivos o presuntos sujetos pasivos de una prestación fiscal, señalándose, entre otras, las siguientes:

"I. No cumplir con las obligaciones que señalan las disposiciones fiscales de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o hacerlo extemporáneamente...;

"II. Obtener o usar más de una clave de registro para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, en relación con uno o más impuestos federales.

"...V. Empezar cualquier explotación sin obtener previamente el permiso exigido por los ordenamientos fiscales, o producir, fabricar, transformar, almacenar o expender artículos fuera de las zonas o lugares autorizados al efecto.

"...XIV. No llevar los sistemas de contabilidad que requieran las disposiciones fiscales; llevarlos en forma distinta a como éstas prescriben; no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos o inexactos o fuera de los plazos respectivos;

"...XXI. No presentar, o no proporcionar o hacerlo extemporáneamente, los avisos, declaraciones, sollicitu-

des, datos, informes, copias, libros o documentos que exija las disposiciones fiscales. No comprobarlos o aclararlos cuando las autoridades fiscales lo soliciten;

"...XXIV. Declarar ingresos menores de los percibidos; hacer deducciones derivadas de hechos falsos, o que no están autorizadas o que no reúnan los requisitos exigidos por las disposiciones fiscales...;

"XXV. No pagar en forma total o parcial, los impuestos o derechos dentro de los plazos señalados por las leyes fiscales;

"XXIX. Resistirse por cualquier medio, a las visitas de inspección; no suministrar los datos e informes que legalmente puedan exigir los inspectores; no mostrar los sistemas de contabilidad, documentos, registros o impedir el acceso a los almacenes, depósitos, tinacales, bodegas o cualquiera otra dependencia y en general, negarse a proporcionar los elementos que se requieran para comprobar la situación fiscal del visitado, en relación con el objeto de la visita".

El artículo 39 del Código en cita, fincaba responsabilidad por las infracciones que cometían los jueces, encargados de los registros públicos, notarios, corredores, y en general a los funcionarios que llevan la fe pública. Señala

haremos a continuación algunas de ellas:

"I. No hacer cotización de las escrituras minutas o cualesquier contrato que se otorguen ante su fe, o efectuarla sin sujetarse a lo previsto por las disposiciones fiscales;

"...V. Autorizar actos o contratos de enajenación o traspaso de negociaciones; de disolución de sociedades, u otros, relacionados con fuentes de ingresos gravados por la ley, sin cerciorarse previamente de que se esté al corriente en las obligaciones fiscales, o sin dar los avisos que prevengan las leyes de la materia;

"...X. Extender constancia de haberse cumplido con las obligaciones fiscales en los actos en que intervengan, cuando no proceda su otorgamiento;

"...XV. No presentar o no proporcionar o hacerlo extemporáneamente, los avisos, declaraciones, solicitudes, datos, informes, copias, libros o documentos que exijan las disposiciones fiscales. No aclararlos cuando las autoridades fiscales lo soliciten.

"XIX. Autorizar definitivamente actas constitutivas de personas morales, sin que éstas satisfagan los requisitos del tercer párrafo del artículo 93 de este Código".

Respecto a la responsabilidad de funcionarios públicos,

así como empleados de la Federación, de los estados, del Departamento del Distrito federal y de los municipios, así como a los encargados de servicios públicos u órganos oficiales de las mismas entidades, el artículo 40 del Ordenamiento Tributario en consulta les fincaba responsabilidad por las infracciones en que incurrieran, señalándose entre otras, las siguientes:

"...I. Extender actas, expedir certificados, legalizar firmas, autorizar documentos o libros, inscribirlos o registrarlos sin exigir las estampillas correspondientes, o cuando carezcan total o parcialmente de ellas, sin que exista constancia de que se pagó el impuesto;

"III. Recibir el pago de una prestación fiscal y no enterar su importe en el plazo legal...

"...IX. No practicar las visitas de inspección cuando tengan obligación de hacerlo,

"...XII. Facilitar o permitir la alteración de las declaraciones, avisos o cualquiera otro documento. Cooperar en cualquier forma para que se eludan las prestaciones fiscales".

Por último, en el artículo 41 del multicitado Código, se establecían las infracciones cuya comisión importaba regponsabilidad para los terceros. A continuación, mencionare

mos algunas de ellas:

"I. Solicitar su inscripción, consentir o tolerar que esta subsista en el Registro Federal de Contribuyentes atribuyéndose como propia actividades de otra persona;

"...V. Autorizar o hacer constar documentos, inventarios, balances, asientos o datos falsos, cuando actúen como contadores, peritos o testigos;

"VI. Asesorar o aconsejar a los causantes para evadir el pago de una prestación fiscal, o para infringir las disposiciones fiscales; contribuir a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en los libros de contabilidad o en los documentos que se expidan;

"VII. Ser cómplice en cualquier forma no prevista en la comisión de infracciones fiscales;

"...XV. Recibir o poseer documentos que no tengan adheridas y canceladas total o parcialmente las estampillas correspondientes, si no dan los avisos que exijan las leyes fiscales..."

Resalta como punto fundamental del presente capítulo, lo referente a las reglas para la aplicación de las sanciones, mismas que en el Código Fiscal de la Federación vigente no se establecen en forma expresa, es decir, si el Código Fiscal anterior permitía que conforme a dichas reglas, la

autoridad sancionadora normara su criterio tomando en consideración las citadas reglas, el ordenamiento fiscal en vigor ya no las contempla, no utilizándose en consecuencia el arbitrio necesario para individualizar plenamente la pena o sanción correspondiente según el caso concreto.

El sistema sancionador en el Código Fiscal anterior, utilizaba un criterio sancionador en función del infractor, es decir, en cuanto al sujeto pasivo o presunto sujeto pasivo de la prestación fiscal; los responsables solidarios del sujeto pasivo, como por ejemplo tratándose de la omisión de una prestación fiscal que corresponda a los actos celebrados por los notarios o corredores públicos, imponiéndose una sanción a estos y quedando el otorgante u otorgantes obligados a pagar los impuestos omitidos, y en el caso de que la infracción se cometiere por aportar datos falsos los otorgantes, la sanción se impone a estos últimos; por último se atendía al tercero que infringiera las disposiciones fiscales enumeradas en el artículo 41 del Código Fiscal anterior.

En lo que respecta a las sanciones, estas se establecían en el artículo 42 del Código Tributario las cuales se imponían por las infracciones cometidas y que se encontraban previstas en los artículos 38, 39, 40 y 41 del Código en cita.

En estas sanciones se establecían atendiendo a la infracción un mínimo y un máximo en cuanto al monto económico monetario, lo cual, aunado a las reglas para imponer la sanción, dejaba un margen al órgano sancionador para imponer su arbitrio, es decir, atendiendo principalmente a lo establecido en el artículo 37, fracción I y a la sanción correspondiente, según el caso concreto.

En nuestra opinión, creemos que el sistema sancionador en el Código Fiscal de la Federación anterior, garantizaba una equitativa y justa sanción a quien realizaba los supuestos de las infracciones en dicho Código señaladas, es decir, al tomar en cuenta la autoridad sancionadora, la importancia de la infracción, las condiciones económicas del contribuyente y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, tanto para evadir la prestación fiscal cuanto para infringir en cualquiera otra forma las disposiciones legales o reglamentarias, la consecuencia lógica de la infracción, es decir la sanción, se determinaba en forma justa.

Capítulo séptimo.

EL SISTEMA SANCIONADOR EN EL CODIGO ACTUAL

En el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 1983, las reglas para la aplicación de sanciones se establecen en el artículo 75 del citado Código, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar sus resoluciones y tener en cuenta lo siguiente:

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

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

"b). Tratándose de infracciones que no implique omisión en el pago de contribuciones, la segunda o poste-

riores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo de este Código.

"II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguiente supuestos:

"a). Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

"b). Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir si importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

"c). Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

"d). Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

"e). Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

"f). Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de los documentos microfilmados en contravención de las

disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

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

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

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

"VI. En el caso de que la multa se pague dentro de un mes siguiente a la fecha en que se le notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de las materias aduanera o la del Registro Federal de Vehículos, y cuando se den los supuestos previstos en los artículos 77, fracción II, inciso b) y 78 de este Código".

El artículo antes transcrito, señala como reglas para la aplicación de sanciones la de la gravedad de la infracción o la circunstancia especial que agrava dicha sanción, tal como la reincidencia del infractor, señalándose además

otras circunstancias agravantes de la infracción.

Por otra parte, el artículo 75 establece que la autoridad sancionadora deberá fundar y motivar las resoluciones que determinen multas por infracciones a las disposiciones fiscales, es decir deberán precisarse las circunstancias de hecho y fundamentos de derechos que impulsaron y en que se basa la autoridad sancionadora para emitir el acto sancionador.

Como se puede notar al comparar las reglas para la aplicación de sanciones establecidas en el Código anterior y el vigente, en éste último no se señala como regla que debe tomarse en cuenta las condiciones del contribuyente, circunstancia que en nuestra opinión debe de prevalecer, toda vez que es fundamental para la autoridad hacendaria el conocer la situación económica, principalmente, del contribuyente para poder establecer o determinar una sanción (multa), acorde con dicha capacidad económica.

Por otra parte, es el artículo 74 del Código Fiscal vigente el que establece porcentajes por concepto de prestaciones omitidas y que hubieren sido descubiertas por las autoridades fiscales en el ejercicio de facultades de comprobación; dicho precepto establece lo siguiente:

"Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias in-

fracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

"I. El 50% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de visita...

"II. El 100% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después del cierre del acta final de visita o de que se le haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió...

"III. El 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

"Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de las fracciones I y II de este artículo, aplicarán el por ciento señalado en la fracción III sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

"El pago de las multas en los términos de las fracciones I y II de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido".

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será el 10% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, cuando medie dolo, mala fe o se procure u obtenga un beneficio al que no tenga derecho.

Como se ve, tratándose de la omisión en el pago de contribuciones y que hubiere sido descubierta por la autoridad fiscal como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación, las multas aplicables en los supuestos antes mencionados se hace en forma porcentual y fija, sin considerar para nada las condiciones individuales del infractor.

Asimismo, la reforma a las fracciones I y II de este artículo, consiste en que la multa se cuantificará en un 50% o 100% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes del cierre del acta final o después del cierre del acta final de la visita domiciliaria, pero antes de que la autoridad fiscal le notifique el acto administrativo que determine el monto de las contribuciones omitidas.

Por lo tanto, si la infracción es descubierta por la autoridad mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización previstos en el artículo 42, fracción II, consistente en revisión fiscal de escritorio, siempre la multa se cuantificará de acuerdo con el artículo 76, fracción III, concretamente en un 150% de las contribuciones omitidas, debido a que al reformarse el artículo 51, primer párrafo, a partir del 1 de enero de 1987, desaparece la obligación para la autoridad de emitir el oficio de observaciones en forma circunstanciada y notificarle al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

En consecuencia, las cantidades señaladas en el artículo 76, fracciones I, II y III, consistentes en 50%, 100% y 150% de las contribuciones omitidas, han sido reducidas a un 25%, 50% y 75% respectivamente, por el artículo 4, fracción III, inciso b), subincisos a), b) y c) de la ley

que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986.

Por otra parte, al establecer un porcentaje fijo como multa a aquellos contribuyentes que declaren una pérdida fiscal mayor a la sufrida, si bien es cierto que no se atiende a su capacidad económica, es una sanción que considero correcta, ya que en este caso existe una conducta anti jurídica mediante la cual se busca obtener un beneficio al que no se tiene derecho y que por ende debe ser castigada.

Para efectos de aplicar las multas porcentuales establecidas en el artículo 76 antes descrito, se establecen en el artículo 77 del Código Fiscal vigente aumentos o disminuciones a las mismas; estableciendo dicho precepto lo siguiente:

"Artículo 77. En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

"I. Se aumentarán:

"a). En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido, o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

"b). En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se de alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

"c). Una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

"Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.

"II. Se disminuirán:

"a). En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto del dictámen, o de beneficio indebido, si el infractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el cual incurrió en la infracción. Para la aplicación de la reducción contenida en este inciso en los casos de las fracciones I y II del artículo anterior, el infractor deberá efectuar el pago en los

términos de dichas fracciones y solicitar la devolución del monto de la reducción, acreditando los impuestos de este inciso. No se aplicará lo dispuesto en este inciso cuando exista alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

"b). En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción III del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que se le notificó la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa".

En lo que respecta a la omisión de contribuciones derivadas de un error aritmético, el artículo 78 del Código en consulta establece lo siguiente:

"Artículo 78. Tratándose de la omisión de contribuciones que hayan derivado de un error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa que será el 20% de las contribuciones omitidas y, en caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se notificó su determinación, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se re-

quiera resolución administrativa".

Como quedó asentado en páginas precedentes, el Código Fiscal de la Federación vigente en sus artículos 75, 76, 77 y 78 establece ciertas reglas para la imposición de sanciones, no tomándose en cuenta al sujeto infractor, ya que en las sanciones aplicables por otras infracciones que se establecen en el Código Fiscal vigente, no se atiende a dicho sujero, sino al tipo de la infracción cometida.

Tanto el tomar en cuenta la reincidencia del sujeto infractor, como las agravantes, aumentos y disminuciones en la sanción, así como el supuesto referente al error aritmético en la presentación de declaraciones, sirve a la autoridad hacendaria o sancionadora para ilustrar su criterio y, en consecuencia, normar su arbitrio al momento de emitir el acto administrativo sancionador.

No obstante lo anterior, se debe establecer la circunscripción de tomar en consideración las condiciones económicas del causante. Pondremos un ejemplo en el que se destaque el perjuicio que sufren quienes cometen una infracción fiscal y se hacen acreedores a una sanción, misma que al imponerse no considera su situación económica.

El sujeto A, cuyos ingresos mensuales son de -----
\$ 800,000.00 no presenta los avisos correspondientes al re-

gistro, por lo tanto su proceder encuadra en lo previsto por el artículo 79, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente, haciéndose acreedor en consecuencia a una multa de \$ 50,000.00 según lo establecido en el artículo 80, fracción II del mismo ordenamiento.

Por otra parte, el sujeto B tiene una percepción mensual por concepto de ingresos de \$ 300,000.00 y al igual que el sujeto A no presenta los avisos correspondientes al Registro Federal de Contribuyentes, encuadrando su conducta en lo establecido en el precepto primeramente citado, mismo que amerita una sanción en los términos antes apuntados; si en el Código Fiscal de la Federación no se establece en forma expresa la obligación de la autoridad sancionadora de tomar en consideración al momento de imponer la sanción las condiciones económicas particulares del infractor, nos preguntamos ¿será de justicia imponerle la misma multa imposita al sujeto A que tiene una solvencia económica, en virtud de sus ingresos, mayor que la del sujeto B?

Lógica y jurídicamente nos parece inaceptable la situación de que a ambos sujetos infractores se les imponga la misma sanción, es decir en cuanto al monto de la multa, toda vez que si bien es cierto ambos contribuyentes infractores cometieron en diferentes actos una contravención a la

misma disposición fiscal, también lo es que la autoridad sancionadora al momento de elaborar la resolución debe individualizar la sanción, es decir tomar en cuenta las circunstancias de ejecución de la infracción, la levedad o gravedad de la misma, las condiciones particulares del infractor, etcétera, ya que solo de esta manera la autoridad sancionadora podrá emitir la resolución o acto sancionador dentro del marco de la justicia y la equidad.

Capítulo octavo .

LAS INFRACCIONES EN EL CODIGO FISCAL VIGENTE

a). Que originan omisión en el pago de contribuciones.

El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece las infracciones y sanciones a que se hacen acreedores quienes omiten hacer el pago en tiempo o lo hagan en forme extemporánea de contribuciones. Dicho artículo establece lo siguiente:

"Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

"I. El 50% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de visita...

"II. El 100% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después del cierre del acta final de visita o de que se le haya

notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades le notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió.

"III. El 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

"Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de las fracciones I y II de este artículo, aplicarán el por ciento señalado en la fracción III sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

"El pago de las multas en los términos de las fracciones I y II de este artículo se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido".

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será el 10% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, cuando medie dolo, mala fe o se procure u obtenga un beneficio al que no tenga derecho.

En el artículo 77 del citado Código, se establecen los porcentajes con que se sanciona la omisión en el pago de contribuciones, estableciéndose casos en que dicha sanción aumenta y otros en que disminuye el porcentaje para determinar su monto.

Por otra parte, el artículo 78 del ordenamiento citado establece el porcentaje que servirá de base para imponer una multa cuando la omisión en el pago de contribuciones haya sido como consecuencia de un error aritmético. El citado numeral establece lo siguiente:

"Artículo 78. Tratándose de la omisión de contribuciones que hayan derivado de un error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa que será el 20% de las contribuciones omitidas y, en caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se notificó su determinación, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa".

b). Relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes.

Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las establecidas en el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación, que establece:

"Artículo 79. Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes:

"I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

"Se excluye la responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

"II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

"III. No presentar los avisos al Registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

"IV. No citar la clave de registro o hacerlo errónea

mente, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley.

"V. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, sin cumplir con lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

"VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponde conforme al artículo 10".

Por otra parte, respecto a las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, el artículo 27 del Código Fiscal establece que tanto las personas morales, así como las personas físicas, deberán solicitar su inscripción en el citado registro, así como dar los avisos que establezca el reglamento del propio Código Fiscal. El Registro Federal de Contribuyentes tiene como finalidad la de que la autoridad hacendaria lleve un control de todos los contribuyentes, elaborando para tal efecto un padrón de contribuyentes en el que se comprenda a todos éstos, y esté dicha autoridad en posibilidades de conocer su situación jurídica en relación al fisco.

En el artículo 80 del Código Fiscal vigente se esta-

blecen las sanciones que corresponden a quien cometa las infracciones antes citadas. Al efecto, el citado artículo establece lo siguiente:

"Artículo 80. A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 79 se impondrán las siguientes multas:

"I. De \$ 10,000.00 a las comprendidas en las fracciones I, II y IV.

"II. De \$ 5,000.00 a la comprendida en la fracción III.

"III. Para la señalada en la fracción IV:

"a). Tratándose de declaraciones la mayor que resulte entre \$ 1,000.00 o el 1% de las contribuciones declaradas; en ningún caso la multa prevista en este inciso será mayor de \$ 20,000.00.

"b). De \$ 5,000.00 tratándose de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

"c). De \$ 1,000.00 en los demás documentos.

"IV. De \$ 30,000.00 para la establecida en la fracción V".

c). Relacionadas con el pago de contribuciones y presentación de declaraciones.

El artículo 81 del Código Fiscal vigente establece las infracciones relacionadas con la obligación de los causantes para presentar declaraciones, solicitudes, etcétera. Dicho artículo establece lo siguiente:

"Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias:

"I. No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

"II. Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias, incompletos o con errores.

"III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinadas por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

"IV. No efectuar en los términos de las disposicio-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

nes fiscales los pagos provisionales de una contribución".

Las dos anteriores fracciones del anterior precepto, se relacionan con lo dispuesto por los artículos 18 y 31 del Código Fiscal, los que disponen que en toda promoción o solicitud que se presente ante las autoridades fiscales, deberá ir ésta firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, estableciendo además que las personas que conforme a las disposiciones tributarias tengan obligación de presentar solicitudes en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como declaraciones fiscales correspondientes haciéndolo en las formas que para tal efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las dos últimas fracciones se relacionan con lo dispuesto por los artículos 6, fracciones I y II, y 73 del Código Fiscal, las que disponen que a falta de disposición expresa las contribuciones se enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación respectivamente, tratándose de aquellas que se calculan por períodos y en los casos de retención o de recaudación. En cualquier otro caso dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación; estableciéndose además que no

se impondrán multas cuando se cumplan de manera espontánea las obligaciones fiscales.

Asimismo, a quienes cometan las infracciones antes enumeradas, se les aplicarán las siguientes multas, mismas que establece el artículo 82:

"Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

"1. Para la señalada en la fracción I:

"a). Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre \$ 2,500.00 o el 10% de las contribuciones declaradas en su caso. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquella, declarando contribuciones adicionales, sobre las mismas se le aplicará también la multa a que se refiere este inciso.

"b). Por presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera de los plazos señalados en los requerimientos:

1. El doble de la que correspondió por la omisión de la declaración, solicitud, aviso o constancia por la que se hizo el requerimiento, cuando el documento requerido se presente dentro de los seis días siguientes a aquél en que venció el plazo señalado en el propio requerimiento.

"2. El doble de la señalada en el subinciso anterior, cuando la presentación se haga entre el séptimo y el duodécimo día siguiente a aquél en que venció el plazo señalado en dicho requerimiento.

"3. El doble de la señalada en el subinciso anterior, cuando la presentación se haga después del duodécimo día siguiente al de vencimiento del plazo señalado en dicho requerimiento.

"En caso de incumplimiento al requerimiento formulado por la omisión, se aplicará la multa señalada en el subinciso 3 que antecede.

"c). De \$ 2,000.00 en los demás documentos.

"II. Respecto de la señalada en la fracción II:

"a). De \$ 500.00 por no poner el domicilio o ponerlo equivocadamente.

"b). De \$ 100.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presen-

tación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.

"c). De \$ 1,000.00 en los demas casos.

"III. Tratándose de la señalada en la fracción III, la que resulte mayor entre \$ 2,000.00 o el 2% de las contribuciones no pagadas, por cada requerimiento".

d). Relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

Por otra parte, en el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, se establecen las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad; dicho precepto establece:

"Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

"I. No llevar contabilidad.

"II. No llevar algún libro o registro especial a que obligan las leyes fiscales, no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

"III. Llevar la contabilidad en forma distingua a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distingua a los señalados en dichas disposiciones.

"IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

"V. No presentar para sellarse los libros o sistemas de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

"VI. No conservar la contabilidad o disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

"VII. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

"VIII. Microfilmear documentación para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas".

Respecto a la obligación de llevar contabilidad, el artículo 28 del Código Fiscal vigente establece ciertas reglas para su cumplimiento; la finalidad de esta obligación impuesta a quienes de acuerdo con las disposiciones fisca-

les deben llevar contabilidad, es la de que las autoridades fiscales puedan comprobar lo relativo a todas las operaciones contables de las personas morales o físicas, que comprende no sólo los libros contables, sino todos los documentos comprobatorios para acreditar que se han cumplido las disposiciones fiscales.

Las sanciones derivadas de la comisión de las anteriores infracciones hacen acreedor al infractor a las siguientes multas, mismas que se establecen en el artículo 84 del Código Fiscal vigente:

"Artículo 84. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83 se impondrán las siguientes multas:

"I. De \$ 5,000.00 a \$ 50,000.00 a la comprendida en la fracción I.

"II. De \$ 1,000.00 a \$ 25,000.00 a las establecidas en las fracciones II y III.

"III. De \$ 1,000.00 a \$ 20,000.00 a la señalada en la fracción IV.

"IV. De \$ 1,000.00 a \$ 10,000.00 a la comprendida en la fracción V.

"V. De \$ 3,000.00 a \$ 40,000.00 a la señalada en la

fracción VI.

"VI. De \$ 1,000.00 a \$ 10,000.00 a la comprendida en la fracción VII. La multa procederá sin perjuicio de que los documentos en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

e). Relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación.

De conformidad con lo establecido por el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación vigente, las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación, son las siguientes:

"Artículo 85. Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

"I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales, no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas y valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias o de terceros.

"II. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes le dejen en depósito".

El artículo 16 consitucional en su antependúltimo párrafo establece la facultad de la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en esos casos a las leyes respectivas y a las modalidades prescritas para los cateos.

Por otra parte, se relacionan también con el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, los artículos 42, 43, 44, 45 y 46 del citado ordenamiento, los cuales establecen la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para realizar visitas domiciliarias, así como el desarrollo o formalidades con que se deben de practicar dichas visitas.

La finalidad esencial de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales es la de comprobar en forma fehaciente que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones tributarias.

Las sanciones que corresponden por las infracciones anotadas anteriormente, se establecen en el artículo 86 del multicitado Código Fiscal, siendo las siguientes:

"Artículo 86. A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comproba-

ción a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas:

"I. De \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00 a la comprendida en la fracción I.

"II. De \$ 5,000.00 a \$ 200,000.00 a la establecida en la fracción II.

f). Atribuibles a funcionarios o empleados públicos.

En el artículo 87 se determinan las infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de las funciones propias de su cargo. Dichas infracciones son las siguientes:

"Artículo 87. Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados en el ejercicio de sus funciones:

"I. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

"II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos.

"III. Exigir una prestación que no está prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas".

En el artículo 88 se establecen las sanciones que se impondrán a quien cometa alguna o varias de las infracciones antes citadas; dicho artículo a la letra establece:

"Artículo 88. A quien cometa las infracciones a las disposiciones a que se refiere el artículo 87, se impondrán las siguientes multas:

"I. De \$ 5,000.00 a \$ 50,000.00 a la comprendida en la fracción I.

"II. De \$ 5,000.00 a \$ 200,000.00 a las establecidas en las fracciones II y III".

g). Atribuibles a terceros.

En relación con los terceros, el artículo 89 establece las infracciones en que estos pueden incurrir, mismo artículo que establece lo siguiente:

"Artículo 89. Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

"I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en

la contabilidad o en los documentos que se expidan.

"II. Ser cómplice en cualquier firma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales".

En los artículos 42, 43 y 44 del Código Fiscal de la Federación vigente se hace referencia a los terceros, quienes conforme a dichos preceptos pueden ser requeridos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para efectos de comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales, se les practiquen visitas domiciliarias, revisar si han llevado la contabilidad conforme a lo dispuesto por el propio Código Fiscal, la mercancía y bienes que posean, etcétera.

Respecto a las sanciones que por su comisión se imponen en estas infracciones, es el artículo 90 del Código Fiscal de la Federación quien establece las multas que corresponden por dichas infracciones. Dicho precepto establece lo siguiente:

"Artículo 90. A quien cometa las infracciones señaladas en el artículo 89 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

"1. De \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00 a la comprendida en la fracción I.

"II. De \$ 5,000.00 a \$ 50,000.00 a la establecida en la fracción II.

h). Diversas.

Con el nombre de infracciones diversas, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 91 establece que la infracción a las disposiciones fiscales diferente a las infracciones previstas en el Capítulo I del Título IV del citado ordenamiento tributario, se sancionará con multa de \$ 1,000.00 a \$ 10,000.00. Dicho artículo establece lo siguiente:

"Artículo 91. La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este capítulo, se sancionará con multa de \$ 1,000.00 a ----- \$ 10,000.00".

No estamos de acuerdo con esta disposición toda vez que tal circunstancia da margen a la autoridad fiscal para que actúe en forma arbitraria.

Si una infracción o los hechos que la constituyan no están debidamente reglamentados o expresados en la ley, es de explorado hecho que no puede imponerse una sanción por hechos no establecidos como ilícitos o contraventores de la propia ley.

Atendiendo a los principios que expresan no hay pena sin ley y no hay delito sin ley, creemos que la disposición establecida en el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación es violatoria de dichos principios.

Por otra parte, el establecer bajo la denominación de sanciones diversas las infracciones no previstas en el capítulo relativo a infracciones, puede dar margen a que la autoridad fiscal según su criterio cree de modo propio todo tipo de infracciones.

En conclusión, sostenemos que toda infracción fiscal deberá estar debidamente establecida en el ordenamiento tributario, es decir establecer los hechos que pueden constituir la infracción, por ello solo de esta manera puede establecerse la sanción correspondiente.

Por lo que respecta a las infracciones relativas a la omisión en el pago de contribuciones, se establecen porcentajes en cuanto al monto de la multa, mismos que van desde un 50%, 100% y hasta un 150% del monto de las contribuciones omitidas, tomándose en cuenta si el pago se hace antes del cierre del acta de visita, o bien de que se le notifique al infractor el oficio de observaciones. Si el pago se realiza después del cierre del acta final de visita o se le notifique el oficio de observaciones citado. Es im-

portante hacer notar que en caso de darse una o varias de las hipótesis establecidas en la fracción II del artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, mismas que se refieren a las agravantes que puede presentar una infracción, no serán aplicables las multas establecidas en el artículo 76, fracciones I, II y III del Código citado. En cuanto a la forma de pagar la multa impuesta, ésta se hará según las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pudiéndose hacer en forma total o parcial, sin necesidad de que las autoridades hacendarias emitan resolución al respecto.

En cuanto al aumento o disminución de las multas impuestas por las infracciones que produzcan omisión en el pago de contribuciones, estas se establecen en el artículo 77 del Código Fiscal.

Causarán un aumento en un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cada vez que el infractor haya reincidido; en un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido si al cometer la infracción se incurre en alguno de los supuestos que como agravantes señala la fracción II del artículo 75 del Código Fiscal; en una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no pagadas

cuando se incurra en la agravante establecida en la fracción III del citado artículo 75 del ordenamiento tributario. En caso de cometerse la infracción contraviniéndose los supuestos establecidos en el artículo 76, fracciones I y II, el aumento de la multa a que se refiere la fracción I, inciso c), se determinará por la autoridad fiscal aun cuando el infractor haya enterado la multa en los términos del citado artículo 76 del Código Fiscal.

Por otra parte, las multas se disminuirán en un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto del dictámen o del beneficio indebido si el infractor se ha hecho dictaminar por un contador público autorizado sus estados financieros que correspondan al ejercicio fiscal en el cual incurrió en la infracción. Si se cometió una infracción de las señaladas en las fracciones I y II del artículo 76, para que opere la disminución antes señalada el infractor deberá realizar el entero en los términos de dichas fracciones, es decir conforme a los porcentajes señalados en dichas fracciones, solicitando la devolución del monto de la reducción acreditando los impuestos del inciso que establece la disminución que comenta; además se disminuirá en un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cuando se de el supuesto de la fracción III del artículo 76, con la condición de que

el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se le notificó la resolución respectiva, sin necesidad de que para aplicar la reducción que comentamos se requiera modificar la resolución que impuso la multa.

En lo que se refiere a la omisión de contribuciones que hayan derivado de un error aritmético en las declaraciones, el artículo 78 del Código Fiscal establece que se impondrá una multa que será el 20% de las contribuciones omitidas, y en caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se notificó su determinación, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

Por otra parte, el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación vigente establece las reglas generales para la aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones tributarias, estableciendo la reincidencia del infractor como agravante de la infracción, estableciendo además varios supuestos en los cuales existe reincidencia. Señala también varias hipótesis en las cuales se considera que la comisión de una infracción presenta un agravante, tales como el uso de documentos falsos o en los que se ha-

gan constar operaciones inexistentes, llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido contable, permitir la destrucción total o parcial de la contabilidad, etcétera.

Por lo que respecta a las infracciones analizadas en los incisos b), c), d), e), f), g) y h) del presente capítulo, se atiende en forma única y exclusiva al tipo de la infracción.

Esta situación es del todo desventajosa para los causantes, ya que si se comete una infracción de las anteriormente señaladas, la autoridad fiscal al momento de determinar la sanción correspondiente e imponer la multa respectiva solo toma en consideración el tipo de infracción, es decir su resolución solo se fundará en los hechos cometidos por el causante y que tipifiquen la hipótesis infractora correspondiente, sin tomar en cuenta circunstancias de ejecución de la infracción, así como otros datos que obliguen a la autoridad fiscal para normar su arbitrio, este último considerado, en nuestra opinión, como fundamental y que toda autoridad, sea jurisdiccional, administrativa, etcétera, debe poseer para emitir sus resoluciones sancionadoras.

Capítulo noveno.

DELITOS FISCALES

A). Generalidades.

Al diseñar los sistemas impositivos, los gobiernos y administradores, así como los economistas que les aconsejan, suponen que todo impuesto establecido se paga. Los criterios utilizados por los gobiernos en la formulación de políticas impositivas y por los economistas en su valoración, incluyen el de eficacia, neutralidad, sencillez, equidad horizontal, equidad vertical, aceptación política y estabilidad económica. Rara vez se han aceptado como criterios independientes la eficacia fiscal y el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente y, sin embargo, la elusión y evasión fiscal pueden contrarrestar los efectos de un sistema impositivo que pretende determinados objetivos de política económica. El fracaso del sistema tributario en el logro de los objetivos establecidos ha llegado a ser uno de los problemas políticos sociales y económicos más acuciantes del moderno estado industrial.

En los últimos años ha ido aumentando el reconocimiento, incluso por parte del gobierno, de que la recaudación

por impuestos podría estar disminuyendo a causa de la elusión y evasión fiscal, definidas respectivamente como aquellas situaciones que dentro de la ley reducen la deuda tributaria y como impago total o parcial de forma fraudulenta de los impuestos; términos a los que me avocaré en su estudio más adelante.

Si bien es cierto que la política tributaria que ha seguido nuestro gobierno ha fracasado debido a la evasión y a la elusión fiscal principalmente, existen otros muchos factores que también participan en ese fracaso y que son, por enumerar algunos, las ya pesadas cargas fiscales que soportan las empresas que las obligan a realizar planeaciones fiscales; la complejidad del sistema tributario; la falta de proporcionalidad y equidad de las leyes de la materia y la falta de una conciencia tributaria, aspectos que la administración pública tendrá que tratar de solucionar, a efecto de cumplir con los objetivos que en política tributaria se establecen año con año.

B). Resistencia al pago de los impuestos.

Actualmente debido a lo pesado de las cargas fiscales y la complejidad del sistema tributario, en numerosas ocasiones la gente se ha preguntado si es ilícito resistir al pago de los impuestos, sea la causa falta de disponibili-

dad, liquidez o porque trata de evadir en forma ilícita o lícita la carga fiscal, por omisión pura y simple de atender el débito de uno o de todos los impuestos, o la simple consideración de algún impuesto injusto.

Esta situación está regida expresamente por las reglas tributarias mediante el mecanismo de intereses resarcitorios, recargos y multas por infracción y defraudación graduables, según la magnitud de las responsabilidades provenientes de las actitudes que asuma el contribuyente. (22)

La interrogante trasciende a varios planos, tales como el social, político, económico, jurídico y financiero, siendo este último el de los más palpables ya que la capacidad contributiva es la causa del impuesto, principio constitucionalizado dentro del cuadro de las instituciones políticas de nuestro tiempo. Es así como el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carga Magna establece:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

"IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

(22) TARANTINO, Jacinto R., El delito tributario, pág. 96. Edit. Víctor P. de Zavallía, Buenos Aires, 1976.

De dicho artículo se desprende que la proporcionalidad y equidad se debe de expresar en cada una de las cargas que deben tolerar tanto las personas como las empresas, lo cual no se refiere a otra cosa que a la capacidad contributiva como base constitucional del tributo. Vulnerar esa capacidad contributiva será la confiscación, repudiada por nuestro texto constitucional e implantanda bajo la apariencia de impuestos inconstitucionales. Es por ello que cuando las leyes impositivas sean creadas sobre una base racional que consulten las posibilidades de los sujetos obligados a su cumplimiento, éste se verá llevado a cabo tal y como al respecto lo establecen las disposiciones fiscales.

C). Enumeración de los delitos fiscales.

De acuerdo a lo que establece el Código Fiscal de la Federación vigente, los delitos fiscales comunmente se conocen, y consisten en:

Contrabando.

"Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías.

"I. Omítiendo el pago total o parcial de los impuestos

que deban cubrirse;

"II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, y

"III. De importación o exportación prohibida.

"También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello".

Contrabando equiparado.

"Artículo 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando quien:

"I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país;

"II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior;

"III. Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida;

"IV. Tenga mercancías extranejas de tráfico prohibido.

"V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de los municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el registro federal de vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente;

"VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años;

"VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente, y

"VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas".

Contrabando calificado.

"Artículo 107. El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

"I. Con violencia física o moral en las personas;

"II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías;

"III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público, y

"IV. Usando documentos falsos.

"Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

"Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación".

Defraudación fiscal.

"Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco fe

deral.

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda la pena será de tres a nueve años de prisión.

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

"No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

"Para fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones".

Defraudación fiscal equiparada.

"Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas

del delito de defraudación fiscal, quien:

"I. Consigna en las declaraciones que presente para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas;

"II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, y

"III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulos fiscales".

f) Omisión del Registro Federal de Contribuyentes.

"Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

"I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga;...".

Informes falsos al Registro Federal de Contribuyentes.

"Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a

tres años de prisión, a quien:

"II. No rinda el citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad;..."

Duplicidad del Registro Federal de Contribuyentes.

"Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

"III. Use más de una clave del registro federal de contribuyentes;..."

Atribución de actividades ajenas.

"Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

"IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes, y..."

Omisión en el aviso de cambio de domicilio.

"Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

"V. Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a par

tir de dicha notificación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

"No se formulará querrela si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V".

Omisión de declaración.

"Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

"I. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales".

Duplicidad de registro de operaciones.

"Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

"II. Registre sus operaciones contables, fiscales o

sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos, y...".

Ocultamiento, alteración o destrucción de documentos para efectos fiscales.

"Artículo 111. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

"III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar".

Bienes depositados.

"Artículo 112. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del Fisco Federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión".

Alteración o destrucción de controles fiscales.

"Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a

seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

"Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras".

visitas domiciliarias o embargos indebidos.

"Artículo 114. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a los funcionarios o empleados públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente".

Robo en recinto fiscal.

"Artículo 115. Se impondrá de tres a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de 200 veces el salario; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión".

Daño en bienes hacendarios.

"Artículo 115. La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías".

Podemos analizar en esta lista de delitos establecidos en el capítulo segundo del Código Fiscal de la Federación, que en ella se incluyen delitos contra el fisco y delitos que no afectan a éste o no lo afectan directamente, por ejemplo: La disposición indebida de bienes depositados, las visitas domiciliaras o los embargos indebidos, el robo en recinto fiscal y el daño en bienes en posesión fiscal.

Por otra parte, hay delitos que no dañan al fisco sino que constituyen solamente una situación de peligro, como es el caso de la omisión de solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, la duplicidad de clave de dicho Registro, los informes falsos a tal Registro, la omisión de declaración, la duplicidad de registro de operaciones, la ocultación, alteración o destrucción de documentos para efectos fiscales.

Además, hay casos en que se autoriza a castigar no la comisión de un delito sino la simple presunción de que pudo cometerse.

Hay otros más en que se amenaza con privar de la libertad a quien por imprudente descuido no conserve los documentos con los que acredite la legal estancia de un objeto, en el país, o que por buena educación no pida los docu

mentos a quien se lo haya regalado; y la amenaza se mantiene para el caso de que venda tales objetos. Aquí no hay conductas lesivas al fisco.

También aparece que en dicho capítulo hay delitos que solo duplican innecesariamente, los que ya existen en el Código Penal.

En cambio, hay delitos contra el fisco que tipifican conductas que causan daño patrimonial directa e inmediatamente a la Hacienda Pública como es el caso de la defraudación fiscal y del contrabando por la omisión en el pago de los impuestos.

Pero estas figuras típicas deberían estar claramente enfocadas a proteger de modo directo e inmediato el bien jurídico, constituido por el patrimonio de la Hacienda Pública contra el daño que le podría ocasionar la falta del pago íntegro y oportuno de los impuestos, que sea resultado de una conducta dolosa.

Tales delitos se han de determinar, precisar y definir por el imperio del bien jurídico tutelado, de tal manera que el origen, existencia, estructura, alcance, límites y fines de las figuras típicas, solo puedan hallarse en el

bien jurídico tutelado. (23)

D). Evasión y elusión fiscal.

En la descripción de las conductas de los contribuyentes en contra del pago del impuesto se han utilizado diversos términos para una misma forma de manifestación, así como también se ha recurrido a un solo término para darle diferente significado. Es aquí donde encontramos los conceptos de evasión fiscal y elusión fiscal.

Esta confusión merece un análisis a efecto de precisar su correcta utilización, ya que estos dos conceptos se confunden tanto en la práctica como en la doctrina jurídica.

a) Evasión fiscal.

Entendemos que existe evasión fiscal en los casos en que una persona, infringiendo una ley, deja de pagar el todo o parte de un impuesto al que está obligada o bien, el impago total o parcial de forma fraudulenta.

En este concepto se pueden distinguir tres elementos:

1. Que existe una persona obligada al pago del impuesto;
2. Que se deje de pagar el todo o parte de un impuesto;

(23) REYES TAYABAS, Jorge, Los requisitos de procedibilidad en los delitos fiscales y la petición de sobreseimiento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Edit. Porrúa, pág. 17, México, 1984.

to y, 3. Que exista infracción de la ley.

1. Que exista una persona obligada al pago de un impuesto.- Este es el primero y más importante de los elementos del concepto, porque entendemos que sólo quien está obligado al pago de un impuesto puede evadirlo en términos que su conducta resulta reprochable y pueda ser sancionado por ella.

La ley tributaria al establecer un impuesto señala el objeto del tributo o hecho imponible, que es el presupuesto legal para la existencia del impuesto; pero éste sólo surge y se convierte en obligación, cuando el sujeto ejecuta los actos materiales que la ley ha previsto; esto es, cuando se realiza el hecho generador del tributo. Hasta que el contribuyente, voluntariamente no se ha colocado en la situación prevista por la ley para el nacimiento del impuesto, no existe impuesto y por consiguiente no puede haber evasión del tributo.

2. Que se deje de pagar el todo o parte del impuesto. Para que exista la evasión será igualmente requisito que el contribuyente oculte la existencia del todo o parte del impuesto.

Al hablar de que es requisito para que exista evasión el que se deje de pagar el todo o parte del tributo, no nos

estamos refiriendo al hecho material del pago necesariamente, sino al hecho de ocultar la existencia de la obligación. Si no se ha ocultado ésta y el contribuyente ha pues to en conocimiento de la administración la existencia de la obligación, pero no ha pagado el impuesto correspondiente, estaremos en el caso de un contribuyente moroso pero no de un evasor.

3. Que se infrinja una ley. Este requisito en sentido estricto debemos entenderlo comprendido en el primero, pero lo anotamos en forma independiente para poder destacar adecuadamente la característica de la evasión.

Dentro del mecanismo de las instituciones políticas, la norma tributaria se vehiculiza mediante el instrumento de la ley. Desde los albores, en la historia de las naciones de occidente, rige el principio nullum tributum sine lege, es decir que no hay impuesto sin ley.⁽²⁴⁾ Por ello para que exista evasión es necesario que se incurra en la infracción de una ley, que exista la ley que obligue al pago del impuesto y que el hecho de dejar de pagar el todo o parte del impuesto signifique objetivamente la transgresión de una determinada disposición legal. Si no hay infracción

(24) TARANTINO, Jacinto R., Ob. cit., pag. 97.

a la ley no hay evasión.

Las formas de evasión del fisco por parte del contribuyente y que por ende son considerados delitos fiscales, están enumerados a partir del artículo 102 al 115 del Código Fiscal de la Federación, los cuales si bien es cierto en algunas ocasiones no afectan directamente al fisco, todos ellos llevan finalmente como objetivo la evasión en el pago de un impuesto y por consiguiente la comisión del delito fiscal.

Elusión fiscal.

Con frecuencia se habla y escribe sobre una llamada forma de evasión legal, la que se ha generalizado bajo la denominación de elusión del impuesto.

Numerosos son los conceptos de elusión, de entre los cuales podemos mencionar que es "aquella situación que dentro de la ley reduce la deuda tributaria". La doctrina considera que la elusión se presenta cuando un posible contribuyente evita la obligación tributaria, utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible.

Adolfo Pérez Carretero, al estudiar diferentes tipos de fraude al fisco, dice que se da elusión cuando "el con-

tribuyente, utilizando actos jurídicos inapropiados para configurar el hecho imponible, pretende no pagar el tributo; los interesados realizan actos de derecho civil o mercantil que escapan a la conducta tipificada en la ley tribu-
taria". (25)

Desde mi punto de vista, considero que evitar el impuesto mediante formas determinadas dentro del marco de la ley, no es elemento suficiente para sancionar dicha conducta como fraude a la ley, ya que en todo caso para que ésta pudiera ser sancionada tendría que estar tipificada en la ley siguiendo el principio nullum poena nullum crimen sine lege. Por ello estoy de acuerdo con el concepto que al respecto emite el doctor Giuliano Fonrouge, en el que establece que la elusión consiste en "crear la circunstancia generadora del crédito fiscal, en forma distinta de la prevista por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción de impuesto, ni como defraudación". (26)

(25) CARRETERO PEREZ, Adolfo, Derecho financiero, Ed. Santillana, pág. 497, Madrid, 1968.

(26) FONROUGE, Giuliani, Derecho financiero, Ed. De Palma, pág. 694, T. II, Buenos Aires, 1970.

En la doctrina argentina se pueden identificar tres clases de elusión fiscal, relacionadas con el exceso de deducciones, utilizadas por los contribuyentes. Elusión fiscal por reacción, elusión fiscal defensiva y elusión fiscal por manipulación.⁽²⁷⁾

"La elusión fiscal por reacción se presenta cuando un contribuyente reorganiza sus negocios únicamente con la intención de reclamar un aumento de sus deducciones y por tanto, de reducir el impuesto total a pagar. Tal acción podría considerarse que no constituye elusión fiscal, porque el contribuyente está simplemente aprovechándose de una concesión que el gobierno pretende que tenga. Sin embargo, la elusión se presenta cuando el contribuyente es capaz de convertir un ingreso gravable en una deducción mediante la manipulación de la legislación fiscal".

"La elusión fiscal defensiva se presenta cuando los gobiernos defraudan ellos mismos; por ejemplo al equivocarse al ajustar las tarifas o los niveles de renta por causa de la inflación, olvidándose de integrar los impuestos sobre las personas físicas y jurídicas, de forma satisfactoria o

(27) TARANTINO, Jacinto R., Ob. cit., págs. 210 y sigs.

provocando por otra parte, desviaciones de la equidad vertical u horizontal. Se puede esperar que los contribuyentes se sientan tratados desfavorablemente por las disposiciones tributarias y tomen medidas de defensa para proteger su posición.

"La elusión fiscal por manipulación se presenta cuando la legislación fiscal, la administración y la interpretación judicial son tan flexibles que permiten prácticamente crear deducciones a voluntad por expertos legales o contables que actúan en nombre de los contribuyentes. Para plantear un ejemplo habremos de suponer que los procedimientos que adoptaremos están dentro de los márgenes permitidos por la legislación, y que además no están gravados por la ley tributaria: por ejemplo se establece un impuesto sobre los dividendos de acciones, pero puede ocurrir que una determinada empresa resuelva no distribuir dividendos sino capitalizar las utilidades correspondientes y hacer una emisión de acciones que distribuye a sus accionistas en forma liberada o con un pago mínimo, los que pueden a su vez liquidar tales en el mercado y su producto reemplazará a los dividendos no distribuidos. En las circunstancias señaladas la empresa ha adoptado un procedimiento perfectamente legítimo y se ha colocado en situación de sustraerse al pago del impuesto sin infringir ninguna ley, aunque su inten-

ción sea la de no pagar el tributo, intención que puede ser pública y conocida sin que altere la realidad de tratarse de actos legales".

E) El fraude penal.

a) Concepto.

Desde tiempos antiguos, los pueblos han legislado la figura del delito de fraude con el objeto de tutelar la honestidad en las relaciones comerciales y evitar el abuso por las situaciones difíciles por las que atravesaba en un momento determinado alguna de las partes que formaban esa relación. Como ejemplo de legislaciones antiguas tenemos el Código del Manú, que castigaba al que vendía grano malo por bueno; el Código de Hammurabi que sancionaba las falsificaciones de pesos y medidas, y el Corán, que castigaba a los que se aprovechaban de las condiciones del comprador para venderla o viceversa, etcétera.

Empero de estas legislaciones hacía falta una noción técnica, un principio conceptual del fraude. Aun cuando el derecho romano también lo tomó en cuenta para integrar algunos de sus delitos, "el desarrollo fáctico de aquel delito y su completa estructuración sólo alcanza cuando a partir de la mitad del siglo XIX, el comercio jurídico

y el tráfico mercantil se desarrollan intensamente en las relaciones humanas". (27)

Lo que constituye, en verdad, la esencia del delito de fraude, es el engaño de que se vale el sujeto activo para hacerse, en perjuicio de otro, de un objeto de ajena pertenencia.

Los criterios legislativos para tipificar este delito fueron desde el casuístico, enumerando en forma cerrada los elementos fácticos que lo integraban, hasta aquellos en los que se busca conciliar la casuística con aquellas conductas de fraude no descritas en la ley, pero matizadas de la misma esencia antijurídica. Es así como el Código Penal Toscano de 1853, siguiendo el segundo criterio, establece genéricamente que también incurre en este delito "el que sorprendiendo la buena fe ajena con artificios, mañobras o ardidés diversos de los específicamente mencionados, obtiene una ganancia injusta en provecho de otro". (28)

La verdadera esencia antijurídica del delito de fraude, radica en los engaños, ardidés, artificios y maquina-

(28) JIMENEZ HUERTA, Mariano, Derecho penal mexicano, Tomo IV, Edit. Porrúa, págs. 123-124, 2a. ed., México, 1973.

(29) Idem., pág. 125.

ciones de que se vale el sujeto activo para sumergir en un error a otro y determinarle a realizar un acto de disposición patrimonial. Las notas conceptuales que singularizan este delito consisten en la obtención de una cosa o en el logro de un lucro indebido a través de engaños, maquinaciones o artificios.

b) Objeto jurídico tutelado.

El bien jurídico protegido en el delito de fraude es lisa y llanamente el patrimonio, ya que en toda comunidad existe entre los miembros que la componen un interés jurídico de proteger que todas las relaciones económicas de cualquier índole, se desarrollen libres de engaños, maquinaciones y artificios que puedan inducir al sujeto pasivo en un estado de error y que ello sea aprovechado por el agente con fines indebidos.

Es, pues, el interés individual de naturaleza patrimonial cuya transgresión ofende los ideales y aspiraciones de la comunidad, el objeto jurídico tutelado en el delito de fraude.

c) Legislación penal.

Nuestro Código Penal, vigente hasta 198 en su artículo 386 define y tipifica el delito de fraude (continuado el criterio del Código Toscano), en dos acepciones: Delito

de fraude genérico simple y delito de fraude genérico calificado, asepección que ya no se encuentra tipificada en nuestro Código Penal vigente.

c') Fraude genérico simple.

El fraude genérico simple se encuentra tipificado en el párrafo primero del artículo 386 y el cual nos dice: "Contra el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido", donde se concreta el hecho ilícito en virtud del medio empleado, engañando o aprovechando el error a efecto de lograr el resultado buscado.

De la lectura del párrafo anterior podemos desprender la existencia de tres elementos en la conducta que da lugar al fraude genérico simple: a) El elemento físico. Realización de actos tendientes a colocar al sujeto pasivo en el estado subjetivo de error; b) El elemento psíquico. Callar, silenciar o no denunciar tal error, aprovechándose de él en forma voluntaria y; c) Nexo de causalidad. El resultado debe ser consecuencia de la acción u omisión comisiva del sujeto. (30)

(30) PAVON VASCONCELOS, Francisco, Comentarios de derecho penal, Edit. Porrúa, pág. 157, 2a. ed., México, 1982.

En base a lo anterior, podemos decir que comete el delito de fraude señalado en el primer párrafo del artículo 386, aquél que induce a la víctima al error respecto de determinada realidad o que tiene teniendo conocimiento del estado de error en que se encuentra, no realiza ninguna acción con el objeto de sacarlo de él a efecto de hacerse de un bien u obtener un lucro indebido.

Ahora bien, como señala el tercer elemento de la conducta en este delito, debe existir un nexo de causalidad entre el resultado y la acción u omisión, ya que si aquél no se da es de obvia claridad que si bien es cierto hubo una tentativa de delito, éste no llegó a consumarse, por lo que simplemente se hará acreedor el agente al castigo correspondiente a la tentativa y no al del delito de fraude.

Nos queda por analizar lo que debemos entender por "engaño" y "aprovechamiento de error", temas que he decidido estudiar más adelante con su debida atención, por lo que me permitirá continuar con el estudio del fraude genérico calificado.

c'') Fraude genérico calificado.

El delito de fraude genérico se recogió en la última parte del artículo 386, la cual fue derogada bajo el texto siguiente: "Cuando el sujeto pasivo del delito entregue la

cosa de que se trata en virtud no sólo de engaños sino de maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se hayan empleado, la pena señalada en los incisos anteriores se aumentará con prisión de tres días a dos años".

Como se aprecia, en el fraude genérico calificado existió una agravación de tres días a dos años, con relación a la escala de sanciones establecida en las diversas fracciones del artículo 386, construyéndose su concepto mediante el elemento engaño, común al fraude genérico simple, al cual se adicionan las maquinaciones o artificios empleados por el agente para lograr la entrega de la cosa.

Ahora bien, como se señaló anteriormente, con el engaño se trata de inducir a la víctima al error respecto de determinada realidad. En el fraude calificado se requiere además de un conjunto de actos que llevan la misma finalidad, y que se expresan en maquinaciones o artificios tendientes a reforzar el engaño y lograr el resultado buscado.

El párrafo que antecede nos hace ver que en el fraude calificado no bastó la concurrencia del engaño, sino que a su vez debió haber el empleo de maquinaciones o artificios para lograr en la víctima el resultado buscado, o sea la entrega voluntaria de la cosa objeto del delito.

Finalmente decimos que el delito de fraude se distingue de los demás delitos contra el patrimonio por el hecho de que el sujeto pasivo del engaño hace voluntaria entrega al sujeto activo de la cosa objeto del delito. Implícitamente lo establece en el párrafo primero del artículo 386, con la frase "... se hace ilícitamente de alguna cosa...", y en el último, de manera explícita se expresa: "Cuando el sujeto pasivo del delito entrega la cosa de que se trata a virtud no sólo del engaño, sino de maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se hayan empleado..."; por lo que la conducta engañosa ha de proyectarse sobre un individuo con la capacidad psicológica suficiente para que las maquinaciones, artificios o engaños puedan mover su voluntad y determinarle a realizar un acto de disposición patrimonial.

F). El engaño y el aprovechamiento del error.

Como se dijo anteriormente, la conducta de este delito se expresa mediante una acción o comisión, es decir un engaño o aprovechamiento del error con el objeto de alcanzar el resultado y que es la entrega de la cosa por parte de la víctima.

Por ello a continuación procederé a tratar de determinar qué debemos entender por engaño y por aprovechamiento

del error, así como sus alcances.

a) El engaño.

Por la palabra engaño, el diccionario nos indica que significa "falta de verdad en lo que se dice, hace, cree o piensa", de donde entendemos por engaño el medio de que se vale el agente para inducir a otro a creer lo que no es.

González de la Vega estima que "por engañar a una persona debe entenderse la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción; el engaño... supone la realidad de cierta actividad más o menos franca en el autor del delito; el engaño es una acción falaz positiva." (30)

Por último, el artículo 386 del Código Penal, en su primer párrafo nos dice "... engañando a otro...", frase que viene a encerrar toda conducta por la cual se falsea la verdad para sumergir al sujeto pasivo en un error con el objeto de que se cause el resultado que es determinar lo a efectuar el acto de disposición patrimonial. Por ello la expresión "engañando" ha de ser, pues, entendida como un influjo que obra ilusoriamente sobre la inteligencia o sobre el sentimiento del sujeto pasivo.

(30) GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, Derecho penal mexicano, Edit. Porrúa, pág. 252, México, 1970.

b). Aprovechamiento del error.

En el párrafo primero del artículo 386 se establece también que es medio idóneo de comisión del delito de fraude, aprovecharse del error en que se halla el sujeto pasivo. Sin embargo y por el contrario al engaño, en el aprovechamiento del error no es necesaria una actividad del sujeto activo, ya que basta mantener al sujeto pasivo en la falsa concepción sobre cualquier hecho para llegar al resultado antijurídico, sin que para ello se oponga a lo anterior la existencia de ciertos actos para reforzar el estado de error en que se encuentra. El mantenimiento del error implica, pues, un comportamiento engañoso. La circunstancia de no ser el engaño la única condición causativa del error, no despoja de su eficiencia causal a la conducta que le mantiene en la víctima.

Esta forma de realizar la conducta fraudulenta se manifiesta sin número de veces en el silencio que asume el sujeto activo y con el cual asiste al error en que la víctima ya se hallaba inmersa.

En el aprovechamiento del error a diferencia del engaño, aquél ya existe por lo que el agente no simula la realidad para inducir al error a su víctima, pero sí disimula dicha realidad e impide con su actitud que la víctima salga

del error en que se encuentra sumida.

El único elemento en común al engaño y el aprovechamiento del error. "es el estado psíquico en que se encuentra la víctima: Una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos relacionados con el fraude". (31)

G). El fraude fiscal.

Toca a continuación el estudio del delito fiscal por antonomasia que es el fraude fiscal, el cual actualmente (junto al delito de contrabando) es uno de los más perseguidos por nuestras autoridades fiscales, ya que esta forma de evasión fiscal, junto con la elusión fiscal, vienen a ser los factores que más han influido en el fracaso de los objetivos establecidos en la materia tributaria.

Si bien es cierto que este delito es el de más alto porcentaje de comisión en México, hay que hacer la aclaración que tal y como ya lo señalamos anteriormente, no todas las conductas que le dan origen contienen una actitud dolosa por parte de quien la realiza, ya que mucha gente no da cumplimiento a las obligaciones fiscales por razones desde financieras hasta el simple desconocimiento de la ley debi-

(31) GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, Derecho penal mexicano, Los delitos, Ed. Porrúa, pág. 252, México, 1970.

do a su complejidad, hecho este último bastante notorio en la actualidad.

Nuestro Código Fiscal de la Federación nos dice en su artículo 108, quién comete el delito de defraudación y las penas a que se hará acreedor:

"Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prision de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de quinientas veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

"No se formulará querrela si quien hubiere cometido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente

a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

"Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes de diversas acciones u omisiones".

El artículo 45 de la Ley de Procedimiento para la Percepción del Impuesto en Argentina, considera como defraudación fiscal "toda omisión que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos, supone dolo y, consecuentemente, defraudación; quien propugne actos tales caería, además, en la apología del delito si públicamente o por cualquier medio incitara a ese tipo de omisiones". (32)

En sentido objetivo fraude equivale a astucia o artificio a través del cual se causa un daño patrimonial injusto, correlativo al provecho indebido que adquiere el agente. En sentido subjetivo, implica voluntad de engañar y de lesionar un interés ajeno.

Fraude fiscal es, pues, todo hecho fraudulento (comisivo u omisivo) realizado para obtener para sí, o para un ter

(32) TARANTINO, Jacinto R., ob. cit., pág. 101.

cero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado a la percepción del tributo.⁽³⁴⁾ Frente a otros posibles comportamientos lesivos de intereses tributarios, el fraude se caracteriza porque el agente mediante maquinaciones, artificios, simulaciones o disimulaciones, etcétera, induce al error. No hay aquí un simple incumplimiento de algún deber fiscal como podría ser el no presentar alguna declaración o dejar de pagar un impuesto, sino una verdadera mice in scene tendiente a engañar a los órganos de la administración pública encargados de la recaudación encargados de los tributos.

La justificación de la transformación del fraude fiscal en infracción criminal se encuentra, pues, en el carácter reprobable de la conducta fraudulenta, a través de la cual se induce a error o se provoca el engaño, con independencia de la cuantía de los perjuicios.

Finalmente, el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación da tres casos de asimilación al fraude:

"Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

(34)

RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo, Presente y futuro del delito fiscal, Ediciones Sivitas, pág. 66, Madrid, 1974.

"I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

"II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

"III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal".

En las dos primeras fracciones hay una clara evidencia del engaño a que nos hace referencia el primer párrafo del artículo 108, ya que el contribuyente busca, a través de "maquinaciones o artificios" el colocar al erario público en un estado de error para su provecho. Asimismo, al aprovecharse de un estímulo o un subsidio fiscal a que se hace referencia en la tercera fracción del artículo 109, y al que no se tenía derecho, hay un aprovechamiento del error por parte del contribuyente en perjuicio del erario, ya que éste sea por un error atribuido a él mismo o por el engaño provocado por el agente a proporcionar datos falsos a efecto de colocarse en las hipótesis de ley en las cuales se otorgan los estímulos y subsidios fiscales, realiza una conducta típica de defraudación por la cual obtiene para sí un enriquecimiento ilegítimo a expensas del Estado.

C O N C L U S I O N E S

1. Es opinión generalizada considerar al derecho penal objetivo, como un conjunto de normas que determinan los delitos, las penas y las medidas de seguridad; y en sentido subjetivo como la facultad o atribución que posee el Estado de castigar o imponer penas.

2. La justificación del derecho punitivo no es otra que conservar el orden social.

3. Entre múltiples criterios de clasificación, nos inclinamos por la tripartita que nos habla de crímenes, delitos, y faltas o contravenciones.

4. El derecho penal tributario se constituye por el conjunto de disposiciones jurídicas que establecen los delitos y las sanciones a que se hacen acreedores quienes incumplen con las disposiciones fiscales en perjuicio del fisco.

5. El derecho penal tributario se rige por los mismos principios que el derecho penal ordinario, a saber: Principio de legalidad, principio non bis in idem, principio de irretroactividad, principio de interpretación estricta, principio de audiencia, principio de personalidad, prin

cipio de fundamentación y motivación, principio de culpabilidad y principio de imposición de penas solo por la autoridad judicial, y de multas fiscales por la autoridad administrativa no mayores de un día de sueldo.

6. En el derecho fiscal distinguimos delitos e infracciones, entendiendo por los primeros aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las infracciones o contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la autoridad judicial, como son las que importan privación de la libertad y, por las segundas, toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales.

7. Las contravenciones fiscales se clasifican en: Por violación al derecho objetivo, por violación al derecho subjetivo, por la existencia o inexistencia del perjuicio económico, materiales o sustanciales y formales; por la presencia o ausencia de intencionalidad dolosa y culpable; infracciones objetivas o formales según el sujeto agente, y según la modalidad de la conducta del sujeto agente.

8. La sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obliga-

do, que se impone para reparar un daño ideal o material por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad, que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar.

9. En el Código Fiscal de la Federación en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982, se establecían reglas específicas para individualizar la pena y obligaba a la autoridad fiscal para que tomara en consideración al momento de imponer la sanción, las condiciones económicas del infractor, la levedad de la infracción y otras circunstancias que le permitían utilizar el arbitrio y, como consecuencia de ello, imponer una sanción justa.

10. En el Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1 de enero de 1983, se cambia totalmente el sistema sancionador, llegándose en la mayoría de los casos a un sistema de multas fijas, con porcentajes que varían de acuerdo al momento de pago de la sanción, aumentables por agravancia y reincidencia, y disminuibles si se dictaminan los estados financieros o se realiza el pronto pago.

Consideramos que dicho sistema sancionador es violatorio del principio de equidad y justicia que debe regir toda actuación de la autoridad.

11. Finalmente, concluimos que siendo la elusión aque

lla conducta por la que un contribuyente, valiéndose de medios no prohibidos por la ley, impide el nacimiento de la obligación tributaria, no significa que esté actuando fuera del marco de la ley y no comete delito alguno, ya que las grandes empresas buscan reducir la carga fiscal que tienen a través de planeaciones, que no es otra cosa sino la de contribuir al fisco en una cantidad que le corresponda en proporción a su capacidad económica para el gasto público, en cumplimiento al principio constitucional señalado.

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

1. Código Fiscal de la Federación, texto vigente, 1989.
2. Código Fiscal de la Federación, texto anterior, 1980.
3. Código Penal para el Distrito Federal, texto vigente, 1988.
4. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, texto vigente, 1989.
5. GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al estudio del derecho, Edit. Porrúa, 1982.
6. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Edit. Universitaria Potosina, 1979.
7. CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos elementales del derecho penal, Edit. Porrúa, 1980.
8. LOMELI CEREZO, Margarita, Derecho fiscal represivo, Edit. Porrúa, 1979.
9. CORTEZ IBARRA, Miguel Angel, Derecho penal mexicano, Edit. Libros de México, 1981.
10. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, Derecho penal mexicano, Edit. Porrúa, 1977.
11. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Edit. Porrúa, 1981.
12. LOMELI CEREZO, Margarita, El poder sancionador, Edit. Porrúa, 1977.
13. JIMENEZ HUERTA, Mariano, Derecho penal mexicano, Tomo IV, Edit. Porrúa, 1973.
14. PAVON VASCONCELOS, Francisco, Comentarios de derecho penal, Edit. Porrúa, 1982.

15. GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, Derecho penal mexicano. Los delitos, Edit. Porrúa, 1970.
16. SERRANO GOMEZ, Alfonso, Fraude tributario. Estado de derecho financiero, Madrid, España, 1977.
17. TARANTINO, Jacinto R., El delito tributario, Edit. Víctor P. de Zavaglia, Buenos Aires, 1976.
18. Revista Difusión Fiscal, no. 6, dic. 1974, México.
19. Revista Trimestre Fiscal, no. 6, no. 24, Abr.-jun., Jul.-sep., 1985, Guadalajara, México.
20. RODRIGUEZ MOURULLO, Gonzalo, Presente y futuro del delito fiscal, Ediciones Civitas, Madrid, 1974.
21. CARRETERO PEREZ, Adolfo, Derecho financiero, Edit. Santillano, Madrid, 1968.
22. FONROUGE, Giuliani, Derecho financiero, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1970.
23. REYES TAYABAS, Jorge, Los requisitos de procedibilidad en los delitos fiscales y la petición de sobreseimiento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Edit. Porrúa, México.