

879309

UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE  
FACULTAD DE DERECHO  
Incorporada a la UNAM Clave 8793-09

2  
90

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA  
ACTUALIZACION DE LAS MULTAS  
FISCALES EN EL AMBITO FEDERAL

T E S I S

Que para obtener el Título de  
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

JOSE ARMANDO ARROYO JUAREZ

ASESOR

LIC. ROBERTO NAVARRO GONZALEZ

CELAYA, GTO.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

SEPTIEMBRE DE 1996

1996

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

A MI ESPOSA,  
COMPAÑERA INCONDICIONAL.

A MIS HIJAS, POR TODO LO QUE  
SIGNIFICAN PARA MI SIENDO AUN  
TAN PEQUEÑAS.

A LA MEMORIA DE MI MADRE.

A MI PADRE Y HERMANOS, QUIENES  
SIN ESCATIMAR ESFUERZO ALGUNO,  
HAN HECHO POSIBLE QUE YO CUL-  
MINARA UNA ETAPA DE MI VIDA.

A QUIENES CON SU APOYO Y CONO-  
CIMIENTO ACRECENTARON EN MI  
EL INTERES POR LO JURIDICO Y  
AYUDARON A REALIZAR UNO DE  
MIS MAS GRANDES ANHELOS....

#### MI PROFESION

CON LA GRATITUD Y RESPETO QUE  
TODOS ELLOS ME MERECEAN, POR SU  
AYUDA SIN ESPERAR NADA A CAMBIO.

**I N D I C E**

## I N D I C E

### PROLOGO

### CAPITULO I

#### LAS CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS, CLASIFICACION Y CONCEPTOS LEGALES

1.1. LA INFRACCION FISCAL COMO CAUSA DE LA SANCION.....	8
1.1.1. DENOMINACION.....	15
1.1.2. CONCEPTO.....	16
1.1.3. DEFINICION.....	17

### CAPITULO II

LA SANCION FISCAL.....	23
2.1. CONCEPTO.....	27
2.2. ORGANO QUE SANCIONA.....	28
2.3. PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR.....	32
2.4. FINALIDAD DE LA SANCION.....	34

### CAPITULO III

#### LAS SANCIONES FISCALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO FEDERAL MEXICANO

3.1. REGLAS DE ACTUACION EN LA APLICA- CION DE LAS SANCIONES POR INFRAC- CION A LAS DISPOSICIONES FISCALES FEDERALES.....	39
3.2. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION E IMPOSICION DE SANCIONES.....	115

3.2.1.	COMPETENCIA DE ORIGEN PARA LA DETERMINACION E IMPOSICION DE MULTAS.....	115
3.2.2.	DE LA COMPETENCIA DELEGADA.....	116
3.2.3.	PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICION DE MULTAS, REVISION Y ANALISIS DE LOS DOCUMENTOS PARA LA IMPOSICION DE MULTAS...	117
3.2.4.	PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA IMPOSICION DE LAS MULTAS.....	119
3.2.5.	DE LAS MULTAS EN CANTIDAD DETERMINADA O ENTRE UNA MINIMA Y OTRA MAXIMA.....	120
3.2.6.	ARAVANTES.....	121
3.2.7.	DESVIO DE PODER.....	123
3.2.8.	DE LA DETERMINACION ECONOMICA DEL INFRACTOR.....	124
3.3.	NATURALEZA JURIDICA DE LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS FISCALES.....	131
3.4.	PROCEDIMIENTOS PARA LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS FISCALES..	133
3.5.	LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS FISCALES FEDERALES.....	137
	CONCLUSIONES.....	149
	BIBLIOGRAFIA.....	153

**P R O L O G O**

## PROLOGO

Desde los inicios de la vida independiente de nuestro País, se han realizado esfuerzos orientados a crear mecanismos para lograr una eficiente administración pública, sin embargo esos esfuerzos estaban aislados, pues consistieron generalmente en la creación de un plan integral que incluyeran el establecimiento de un sistema administrativo y una política tributaria, considerando como principales obstáculos la falta de organismos orientados a la solución de la problemática de la administración pública, la escasez de elementos técnicos, científicos, financieros, materiales y humanos para implantar mecanismos eficientes; y la resistencia al cambio, derivada de la tradición histórica, y de las condiciones y necesidades sociales, económicas y jurídicas prevalecientes, obstáculos que a la medida de nuestro crecimiento como Nación se han venido superando, hasta el grado de establecer y perfeccionar progresivamente los sistemas y políticas hacendaria y administrativa entre otras, manteniéndose al margen intransgredible que representan el conjunto de garantías individuales, que propician un ambiente de libertad, seguridad y bienestar social, necesario para realizarnos como seres humanos y lograr así una



convivencia regida por la paz y la justicia sociales.

En este sentido y ante el constante perfeccionamiento de los sistemas es susceptible incurrir en errores, que es el caso que nos ocupa en la elaboración del presente trabajo, una falta en el sistema jurídico tributario que ocasiona una transgresión a las garantías antes citadas. Situación no justificable aun cuando el perfeccionamiento de los ordenamientos fiscales, constituye una medida indispensable para fortalecer la relación fisco-contribuyente consintiendo facilitarle el correcto y oportuno cumplimiento de sus deberes fiscales, circunstancia que permite que el estado cuente con los fondos suficientes para proporcionar y mejorar los servicios que presta a los diversos sectores de la sociedad, como son las de salud, educación, seguridad social, etc.

Es de ahí, la inquietud por abordar un tema relativo a las citadas inovaciones que sufren los sistemas, en particular el sistema tributario y más concretamente en lo que se refiere a uno de los medios con los que cuenta la autoridad para lograr que los contribuyentes den cumplimiento oportuno y correcto a sus obligaciones fiscales, como lo es el

de la imposición de multas.

Este trabajo tiene como objeto principal contribuir en la medida de mi capacidad y esfuerzo al perfeccionamiento y adecuación del sistema legal tributario que permita así lograr mantener una armonía entre gobernados y gobernantes. Se estudian aspectos importantes de la infracción fiscal, vista ésta como una causa de la imposición de sanciones o multas que se aplican con el objeto de destruir prácticas tendientes a evadir las obligaciones fiscales, su concepto, órgano que sanciona, procedimiento y su finalidad, para así continuar con el marco legal de la actualización de las multas impuestas por infracciones o disposiciones fiscales sin olvidar, claro está el procedimiento de actualización.

Por último las conclusiones, en las que se deja en evidencia el hecho de que en el afán de perfeccionamiento en alguna medida se está quebrantando la esfera jurídica que conforman las multicitadas garantías individuales de los gobernados que se contemplan en nuestra Carta Magna, La Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

## I. LAS CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS, CLASIFICACION Y CONCEPTOS LEGALES

Al respecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo, establece el concepto de contribuciones y accesorios, señalando que las contribuciones se clasifican en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones en Mejoras y Derechos, mismas que se definen de la siguiente manera:

1.- **IMPUESTOS.**— Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las Fracciones II, III y IV del mismo artículo.

2.- **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.**— Son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo estado.

3.- **LAS CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.**— Son las

establecidas en la ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

4. DERECHOS.- Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público. Excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas.

En la Ley Federal de Derechos, también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Asimismo, señala en su último párrafo que los Recargos, las Sanciones, los Gastos de Ejecución y la Indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del propio Código, son accesorios de las contribuciones.

Como consecuencia, en la actualidad el Impuesto se concibe no como un simple medio de obtener

recursos, sino como un instrumento esencial para la existencia del estado y para la realización de sus fines.

En tales circunstancias, la determinación de los casos en que se debe el impuesto de las personas obligadas al pago de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el estado moderno aparece regulada por el ordenamiento.

Con disposiciones imperativas a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones por tanto surgen deberes del contribuyente frente al estado.

Sin embargo, no todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante, oportuna, completa y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias, por lo que incurren en la comisión de las variadas formas o tipos de infracciones fiscales que se conocen y se contemplan en las disposiciones fiscales.

Infracciones fiscales que se consideran de

daño cuando se incumple una obligación sustantiva, como lo es el de pagar los impuestos, actitudes que menoscaban la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas. Otras que se consideran de peligro porque se incumple una obligación formal. Fallando el deber de colaborar, de prestar ayuda a la administración estatal, poniendo en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas, produciendo condiciones favorables para que se presente el daño.

El estudio del ilícito tributario ha dado lugar a grandes controversias respecto de la rama del derecho en que debe ser incluido.

Por los aspectos penales que comprende ha sido considerado como una parte especial del Derecho Penal; otros, una reducida corriente, trata el aspecto penal fiscal o penal tributario como una rama autónoma del derecho.

Por esta ocasión, se tratará el ilícito tributario como un apartado del derecho, considerando como hecho ilícito a la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica, o sea, a la conducta prohibida por dicha norma. En materia tributaria, el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pa-

sivo de la relación jurídica incumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión, concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley, por ser considerada por ella como una conducta ilícita.

El ilícito tributario puede ser tipificado como infracción y no como delito, lo cual en principio presenta un problema, ya que una misma conducta puede ser castigada en el aspecto penal y en el administrativo. Lo que puede creerse que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, lo cual es contrario al principio de derecho consagrado en el artículo constitucional, el cual establece que: **nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene.** Situación que en ningún momento se da, sino que la sanción presenta dos aspectos, el penal y el administrativo, o sea, pena corporal y sanción económica, que son impuestas por autoridades diferentes, ocupándonos en la elaboración del presente trabajo, de la sanción en su aspecto administrativo exclusivamente, como consecuencia del incumplimiento exacto de las Obligaciones Fiscales Federales.

Para poder dar el tratamiento adecuado a

cada conducta infractora, se deberá de ver cual es el bien jurídico tutelado, y en base a esto, cual es la repercusión al ser vulnerado este, para poderle dar el tratamiento con la severidad adecuada.

Dentro de la doctrina, entre otros autores Jarach, (clases de Derecho Tributario. Dino Jarach. Centro Interamericano. Estudios Tributarios), propone la siguiente clasificación.

#### INFRACCIONES. -

- 1.- FALTA DE CUMPLIMIENTO
- 2.- OMISION DE PAGO TOTAL
- 3.- CUALQUIER ARDID, MAQUINACION
- 4.- VIOLACIONES A DEBERES DE CARACTER FORMAL
- 5.- INCITACION A NO PAGAR IMPUESTOS

Donde se ve, que lo que se busca como factor clasificatorio es la acción realizada, para vulnerar el bien jurídico tutelado.

Algunas legislaciones han dividido estas conductas ilícitas en: Infracciones Graves, Infracciones Leves e Infracciones Levisimas. Anunciando que conducta pertenece al grupo.



Nuestro sistema jurídico acepta la clasificación de: **INFRACCIONES Y DELITOS**

Las infracciones no han sido definidas por nuestra legislación, por lo que tomando la definición dada por la Enciclopedia Jurídica Omega, diremos que:

**INFRACCION.** - Es la transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado.

Mientras que dentro del Código Penal del estado de Guanajuato si se define lo que es delito, diciendo: **DELITO ES LA CONDUCTA TIPICAMENTE ANTI-JURIDICA IMPUTABLE, CULPABLE Y PUNIBLE**

Por lo que ambas conductas ilícitas (**INFRACCIONES Y DELITOS**) deberán reunir los elementos mencionados en puntos anteriores, (tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad)

A fin de distinguir entre el concepto de **INFRACCIONES Y DELITOS** podemos tomar como base los siguientes puntos diferenciadores:

**NORMA QUE LO REGULA:**

**DELITOS.** - EL CODIGO PENAL

**INFRACCION.** - RELAMENTO GUBERNATIVO

PODER QUE LO SANCIONA:

DELITOS.- PODER JUDICIAL  
INFRACCION.- PODER EJECUTIVO.

SANCION APLICABLE:

DELITOS.- FUNDAMENTALMENTE CORPORALES, CONSISTENTES EN  
SANCIONES PRIVATIVAS DE LIBERTAD.  
INFRACCIONES.- PREPONDERANTEMENTE ECONOMICA.

GRAVEDAD DE LA CONDUCTA:

DELITO: MAYOR PELIGROSIDAD DEL INFRACTOR.  
INFRACCION: MENOR PELIGROSIDAD DEL INFRACTOR.

1.1.- LA INFRACCION FISCAL COMO CAUSA DE LA SANCION

Las infracciones que dan origen a sanciones fiscal de pagar, como otras figuras antijurídicas que pueden agruparse en la figura de incumplimiento de deberes formales, o sea, de aquellos deberes que tienen contribuyentes, fedatarios y aún terceros de colaboración, con la autoridad fiscal con el fin de asegurar que ésta reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecunarias: hay pues dos tipos de Infracciones Fiscales: SUSTANTIVAS Y FORMALES.

## LA INFRACCION FISCAL

Puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos, la conducta, no cumplir con lo dispuesto por la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

Para que se dé una infracción fiscal debe existir en la ley obligaciones o deberes fiscales y que aquéllas o éstas se incumplan, pero es necesario, además, que en la propia ley se señale en forma expresa o explícita, cuales incumplimientos configuran infracciones y dan origen a la aplicación de sanciones fiscales, que también deben estar claramente establecidas.

## LA SANCION

Es por tanto la reacción de la autoridad ante la presencia de una infracción a las disposiciones fiscales, en otras palabras es el medio de coacción con que cuenta el estado para reprimir este tipo de conductas ilegales y evasivas. (Artículo 40 y 70, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

La sanción no debe ser confundida con los

actos de coacción, por Sanción se entiende la consecuencia que deriva de la inobservancia de la norma jurídica, la reacción que el mismo ordenamiento jurídico predetermina frente al comportamiento de los particulares que transgrede lo establecido en la propia norma.

## COACCION

Es por tanto, la aplicación forzada de la sanción.

La autoridad judicial no impondrá sanción pecunaria, ni decretará la pérdida de bienes o derechos; y las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos aludidos y las sanciones administrativas correspondientes. Esto es, la Multa, los Recargos, la Pérdida de los Instrumentos del Ilícito, la Suspensión o Privación de Derechos, la Inhabilitación y la Destitución o Suspensión de Funciones o Empleos.

De todo lo antes dicho se puede concluir que las consecuencias de los ilícitos son:

- a) Pena Privativa de Libertad.
- b) Pena económica:
  - Multa

- Reparación del Daño.
- c) Pena consistente en Pérdida de Bienes o Derechos:
  - Pérdida de los Instrumentos del Ilícito.
  - Suspensión o Privación de Derechos.
  - Inhabilitación.
  - Destitución o Suspensión de Funciones o Empleos.

**TALES CONSECUENCIAS SE PUEDEN DERIVAR:**

A) De dos procedimientos seguidos ante un mismo Órgano Jurisdiccional, como es el caso de la reparación del daño exigible a terceros, en delitos no fiscales, que no se tramita en el mismo procedimiento penal principal, sino en forma de incidente en el proceso penal.

B) De dos procedimientos principales seguidos ante dos órganos distintos de naturaleza jurisdiccional, como ocurre en el supuesto de la reparación del daño exigible a terceros en delitos no fiscales, si habiendo concluido el proceso penal no se tramita el incidente respectivo y se ejercita la correspondiente acción civil para reclamar tal reparación en un Juicio Ordinario Civil; en este caso, el

Juez Penal condenará a la pena privativa de libertad, a la parte de la Pena Económica consistente en multa y a la pena consistente en pérdida de bienes o derechos; por su parte, el Juez Civil condenará al pago de la reparación del daño.

C) De dos procedimientos seguidos ante dos órganos de poder de naturaleza diversa, uno administrativo y otro jurisdiccional, como ocurre en el supuesto de las conductas que constituyen infracciones fiscales y que están, adicionalmente, tipificadas como delitos fiscales; en este caso, el Organismo Jurisdiccional impondrá la pena privativa de libertad y el Organismo Administrativo impondrá la pena económica y la pena consistente en la pérdida de bienes y derechos.

En el primer caso, la conducta antijurídica se contempla sólo como ilícito penal; en el segundo caso, la misma conducta se contempla simultáneamente como ilícito penal y como ilícito civil, y cada órgano jurisdiccional aplica, de todas las posibles, sólo las consecuencias que corresponden a la perspectiva en que lo coloca su específica competencia; en el último caso, una sola conducta se contempla coincidentemente como ilícito penal y como ilícito

administrativo, y también aquí cada órgano aplica, de todas las sanciones jurídicas posibles, sólo las que corresponden a la perspectiva de su competencia específica.

Aunque el concepto de ilícito es uno, esta unidad no supone obstáculo para que, dada la pluralidad de normas, puedan existir ilícitos que serán idénticos por estar integrados por una sola conducta, y a la vez distintos según el ordenamiento jurídico del que se parta para su análisis, ya que al concepto unitario de lo injusto no se opone que la variedad de consecuencias jurídicas posibles de un ilícito, que ya hemos enumerado, se dividan para que unas las aplique un Órgano del Estado y el resto las aplique otro Órgano Diverso, siempre y cuando no se dupliquen las sanciones de la misma naturaleza.

Es posible, pues, la coexistencia de una infracción fiscal y de un delito fiscal como manifestaciones distintas de una misma conducta; o dicho de otro modo, una misma conducta puede ser integradora de categorías jurídicas diferentes y al propio tiempo compatibles, ya que las diversas sanciones tienen finalidades diversas, y por ello pueden existir determinaciones sancionatorias adoptadas por cada una de

las dos esferas públicas concurrentes, que pueden operar con plena independencia una de otra.

En efecto, una misma conducta puede infringir el ordenamiento fiscal y a la vez configurar una infracción fiscal y tipificarse como delito fiscal, y a consecuencia de ello resultar sancionado con arreglo a las disposiciones de dos grupos de normas, Administrativas y Penales.

Esto se debe a que, merced a la perspectiva o punto de vista desde la cual se observa una sola conducta, sin merma ni alteraciones de su esencia, sin variación de su naturaleza intrínseca, puede ser contemplada en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la conomitancia y concurrencia de un aspecto que conculca normas penales con otro que viola disposiciones administrativas de naturaleza fiscal.

Esta doble consideración de la misma conducta puede darse ya que, según actúe la Autoridad Administrativa o los Tribunales, se estarán protegiendo aspectos diversos del interés tutelado.

Se busca así dar satisfacción a diversas



necesidades derivadas de la naturaleza de la conducta realizada, estableciendo qué sanciones debe imponer la Autoridad Administrativa y cuál es competencia de los Tribunales; y esta cuestión ha sido resuelta en el Derecho Positivo por decisión de política jurídica y por razones de técnica legislativa, asignando competencia a jurisdicciones de una u otra clase. Por tal decisión y por esas razones, las infracciones fiscales y los delitos fiscales conducen cada materia a su propio campo, lo que trae consigo una regulación distinta, con un distinto procedimiento, con distinto Órgano para perseguirlos y sancionarlos y con un reparto entre ellos de las sanciones específicas que jurídicamente se pueden imponer.

#### 1.1.1 DENOMINACION

En la teoría se dan diversos nombres a los ilícitos que son juzgados y sancionados por un Órgano de la Administración Fiscal, tales como: Contravención, Falta, Transgresión, Infracción, etc.

En México la denominación aceptada, a partir de la Legislación Fiscal, es la de INFRACCION, aunque en la Constitución se le llama FALTA, cuando el artículo 73 fracción XXI se establece que EL CONGRESO TIENE FACULTAD PARA DEFINIR LOS DELITOS Y

FALTAS CONTRA LA FEDERACION Y FIJAR LOS CASTIGOS QUE POR ELLOS DEBEN IMPONERSE.

Nuestra Legislación y concretamente el Código Fiscal de la Federación, no define lo que constituye genéricamente una infracción, y se limita a enunciar las conductas que considera, en la especie, como tales. (Título IV, Capítulo I del Código Fiscal de la Federación).

#### 1.1.2. CONCEPTO

En el estado moderno la obligación tributaria se encuentra regulada por un ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas de ineludible acatamiento. A cuya observancia se encuentran obligadas tanto las autoridades fiscales como las personas sometidas a su potestada, y contiene los casos en que se causa el impuesto, las personas que están obligadas al Pago, la Cuantía, el Tiempo, los Modos, Formas y Lugares en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado. Derivando no sólo obligaciones pecunarias, sino también obligaciones que constriñen a un comportamiento que carece de contenido patrimonial y que se cifra en prestaciones de hacer, de no hacer, dirigidas a facilitar la exacción del impuesto.

Por lo anterior, la infracción fiscal, en sentido genérico, es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales; pero el concepto de Infracción Fiscal incluye no sólo la hipótesis de violación de las normas de las que derivan obligaciones sustantivas de preceptos que impongan deberes formales de colaboración con el Fisco, que tienen no sólo los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aun otros particulares.

#### 1.1.3. DEFINICION

Aun cuando nuestra Legislación omita definir lo que es una infracción, se puede considerar de la siguiente manera:

**INFRACCION FISCAL.** - Es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona física o moral, que es sancionada con pena económica, por órgano de la administración.

Para que se dé la infracción fiscal se requiere:

**PRIMERO.**— Que exista en la ley una obligación Fiscal: sea Sustantiva, es decir de pagar; o Formal, esto es, sin contenido patrimonial o debe de hacer, de no hacer tolerar algo tendiente a facilitar la exacción del impuesto, es decir, de colaborar con la administración en su tarea gestora.

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

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

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

**QUINTO.**— La competencia para juzar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada, por el ordenamiento jurídico, a un órgano de la administración fiscal.

La infracción fiscal constituye una rebeldía del infractor contra las normas del Derecho Positivo, en la que se aprecian dos aspectos:

- El objetivo
- El subjetivo

La oposición objetiva es llamada antijuridicidad, porque la conducta en su base externa, tanible, pugna contra el orden jurídico positivo. El antagonismo subjetivo o culpabilidad, consistente en la rebeldía anímica del sujeto.

La Punibilidad tiene el rango de elemento esencial de la infracción. Se hace notar, a este respecto, que no es lo mismo Punibilidad y Sanción: aquella es la calidad de la conducta, la cual por su naturaleza típica, antijurídica y culpable, amerita la imposición de la pena, ésta, en cambio, es el castigo que legalmente debe ser impuesto por el estado al infractor, para garantizar el orden jurídico, es la reacción del Poder Público contra la Infracción Fiscal.

Desde el punto de vista puramente formal y de acuerdo con nuestro Derecho Positivo, generalmente una conducta es Infracción Fiscal cuando conforme a

la Ley debe ser sancionada con Pena Pecuniaria por un órgano administrativo.

Como consecuencia, los elementos esenciales de la Infracción Fiscal son:

- CONDUCTA
- TIPICIDAD
- ANTIJURICIDAD
- IMPUTABILIDAD
- CULPABILIDAD
- PUNIBILIDAD

Desde el punto de vista temporal, todos estos factores se dan simultáneamente al cometerse la infracción.

## CITAS BIBLIOGRAFICAS

### CAPITULO I

- (1) SAINZ de Bujanda, Fernando  
Hacienda y Derecho  
Tomo II Pág. 210  
Tomo V Págs. 535 - 558
  
- (2) LOMELI Cerezo, Margarita  
El Poder Sancionador de la Administración  
Pública en Materia Fiscal  
Pág. 95 - 196
  
- (3) JARACH, Dino  
El Ilícito Tributario  
Págs. 112 - 113
  
- (4) CONSTITUCION POLITICA DE LOS  
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS  
Artículo 73 Fracc. XXI
  
- (5) JIMENEZ de Asua, Luis  
Tratado de Derecho Penal  
Tomo III Pág. 329

- (6) MONTORO Puerto  
Derecho Penal  
Tomo III Pàg. 178 - 179
- (7) VILLEGAS Basavilbaso, Benjamìn  
Derecho Administrativo  
Tomo V Pàg. 262
- (8) CARRETERO Pèrez, Adolfo  
Derecho Financiero  
Pàgs. 493 - 494
- (9) CASTELLANOS, Fernando  
Lineamientos Elementales de Derecho Penal  
Pàgs. 117 - 119



## II. LA SANCION FISCAL

Es ilícito incumplir las obligaciones fiscales, tanto sustantivas como formales, ya sean estas últimas a cargo de los sujetos pasivos principales o de los sujetos pasivos secundarios; cualquiera que sea el tipo de incumplimiento que sea la clase de sujeto, dará lugar a sanciones.

El ilícito consiste en no cumplir una obligación fiscal sustantiva en la fecha o dentro del plazo que para tal efecto se establece en la ley, trae consigo las siguientes consecuencias concurrentes:

A.- Que la autoridad administrativa le exija coactivamente al infractor, mediante el procedimiento de Ejecución Fiscal.

- El pago del crédito fiscal previamente actualizado. (Artículo 4, 20 y 21 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

- El pago de recargos por concepto de indemnización al fiscal federal por la falta de pago oportuno. (Artículo 21, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación).

- El pago de los gastos de ejecución. (Artículo 2, último párrafo y 4 del Código Fiscal de la Federación).

B.- Que la autoridad administrativa le imponga una sanción económica. (Artículo 40 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

C.- En algunos casos, que la autoridad jurisdiccional le imponga una pena privativa de libertad. (Artículo 94 del Código Fiscal de la Federación).

A su vez las infracciones que se configuran con el incumplimiento de una obligación formal puede acarrear las consecuencias que a continuación se listan:

a).- Si son sujetos pasivos secundarios, en ciertos supuestos, que se conviertan en obligados solidarios del crédito fiscal. (Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación).

b).- Si se trata de sujetos pasivos principales y de obligaciones relativas a las cuantificaciones de la base gravable, que la autoridad fiscal quede facultada para realizar tal cuantificación de manera suplementaria, por medio del mismo procedi-

miento o a través de otro procedimiento alternativo. (Artículo 55, 57, 58, 59 y 61 del Código Fiscal de la Federación).

c).- Tanto respecto de los sujetos pasivos principales como por lo que se refiere a los sujetos pasivos secundarios, si se trata de obligaciones cuyo incumplimiento es imprescindible, cuando la autoridad fiscal no tiene medios alternativos para suplir la acción que el particular está obligado a realizar, si después de requerido ésta, no se realiza, la autoridad fiscal puede apremiar al sujeto con la multa que corresponda en los términos del Código Fiscal de la Federación y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de seis días, por una sola ocasión; puede emplear el auxilio de la fuerza pública; y puede hacerse la consignación respectiva por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad (Artículo 41, Fracción II y último párrafo del Código Fiscal de la Federación).

d).- Que la autoridad administrativa le imponga una pena económica, tanto si son sujetos pasivos principales como si son sujetos pasivos secundarios.

Las consecuencias o sanciones anteriores las podemos clasificar en dos tipos básicos:

Las sanciones que imponen para que se renueve la violación, o sea, para colocar las cosas, tanto como sea posible, en el estado en que se encontrarían de no haberse cometido la infracción, de haberse cumplido la obligación, pueden ser de dos clases:

a).- Que tienen un fin satisfaciente, es decir que se cumplan, aún extemporáneamente, la obligación original.

b).- Que tienen un fin compensatorio y reparatorio del daño causado por el incumplimiento, imponiendo una obligación adicional, indemnizatoria.

2.- Las sanciones que tienen finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, aflictivas, expiatorias y ejemplarizantes, que se aplican porque la violación se ha producido.

Constituyen amenazas con las que se pretende disuadir de que se cometan las infracciones; al aplicarse son penas con las que se castiga al infractor y se busca escalearle para evitar que reincida; la ejemplaridad del castigo impuesto al infractor sirva para reforzamiento a la disuación para los

demás infractores potenciales.

Estas sanciones pueden ser, asimismo, de dos clases:

a).- LAS PENAS ECONOMICAS.- Aplicadas por la Autoridad Administrativa.

b).- LAS PENAS PRIVATIVAS DE LA LIBERTAD.- Impuestas por la Autoridad Jurisdiccional.

## 2.1. CONCEPTO

Como principio general, las sanciones son Pecunarias y Corporales; se imponen en dinero y privación de la libertad, pero en materia fiscal las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes y la Autoridad Judicial, Jueces y Tribunales que conozcan de procesos por violaciones a las disposiciones fiscales, impondrán las sanciones privativas de la libertad, respetando las declaraciones administrativas respecto de los impuestos y sus accesorios, como lo son los recargos y multas, en virtud de considerarse que son, en sí mismos, independientes de la sentencia que recaiga en el proceso, la cual no podrá ocuparse de ellos para modificar-

los o revocarlos (artículo 70 del Código Fiscal de la Federación), conformándose así los dos aspectos del castigo de algunas de las conductas ilícitas de los contribuyentes.

Al definir la infracción fiscal se establece junto a otros elementos la punibilidad, esto es, estar la conducta ilícita conminada con una pena y/o sanción, para que una conducta pueda ser considerada como infracción fiscal, se requiere que el orden jurídico asocie, a la conducta que integra el tipo, la conminación, la amenaza de una pena y/o sanción.

No deben confundirse, sin embargo, dos conceptos diversos: la punibilidad y la aplicación de la pena, la punibilidad es un elemento de la infracción fiscal, es decir, una condición para que se integre una conducta ilícita; la aplicación de la pena, en cambio, será la mera consecuencia normal de la concreta, conducta que constituye la comisión de una infracción fiscal.

## **2.2.- ORGANISMO QUE SANCIONA**

Conforme al artículo 21 de la Constitución "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, la persecución de los delitos

incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquel, compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía..."

Por lo tanto, tomando en consideración que las sanciones pueden consistir tanto en Pena Corporal como Sanción Pecunaria, de acuerdo con la disposición transcrita, queda plenamente delimitada y fundada la facultad de la autoridad judicial para sancionar la comisión de los delitos en materia tributaria, la cual procede de acuerdo a las facultades que la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación le atribuye a sus diferentes órganos, a fin de que actúen conforme a los procedimientos que el Código Federal de Procedimientos Penales establece para el castigo en los delitos tipificados en el Código Fiscal de la Federación, pero observando en primer término de procedimiento de este Código, por la especialidad de la materia fiscal.

En este sentido, se debe considerar que la redacción del Artículo 21 vigente no es la más acertada, pero no implica que su ánimo sea el de restringir la potestad sancionadora, ya que si la autoridad

administrativa fue dotada de la facultad económica-coactiva, si tiene a su cargo la ejecución de leyes, de acuerdo con lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 Constitucional, en cuanto a que señala que "Es facultad y obligación del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia...", y si en el artículo 22 de la propia Constitución se reconoce la facultad de sancionar las infracciones, al no considerarse como confiscación de bienes la aplicación que se haga respecto a las de una persona para el pago de impuestos o multas, es indudable la constitucionalidad de la facultad sancionadora de la administración. Agregando además que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas ejecutorias, ha reconocido dicha constitucionalidad.

Por otra parte, el artículo 21 Constitucional, separa la competencia para conocer de los delitos y de las infracciones y para imponer las sanciones correspondientes; atribuye a la autoridad administrativa una fracción de la competencia punitiva, la competencia para sancionar las contravenciones, infracciones o faltas con multas o arrestos; en cambio, asigna la competencia para juzgar y penar los



delitos, fundamentalmente con pena de prisión, a las Autoridades Judiciales, mediante esa participación, el Poder Judicial queda desapoderado de la facultad de juzgar las infracciones, siendo sustituido en esto por el Poder Ejecutivo.

Desde el punto de vista práctico, es justificada la tendencia de que, se asigne la actividad sancionadora de las infracciones a la administración y no a la autoridad judicial, y de que se procure reunir orgánicamente la función de represión de las infracciones en las unidades administrativas a las que corresponde la aplicación del grupo de normas que establecen las obligaciones cuyo incumplimiento configuran tales infracciones.

Por lo que se refiere a la asignación y competencia de las autoridades administrativas federales, para imponer las sanciones que establece el Código Fiscal de la Federación.

Por el incumplimiento a las obligaciones fiscales, a aquel, las personas físicas o morales que se hagan acreedoras a las mismas y que de conformidad con lo dispuesto en las leyes fiscales están obligados, en forma directa o como tercero solidario, a

contribuir para el Gasto Público Federal. Tiene su fundamento legal en el reglamento anterior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedido por el Poder Ejecutivo y publicado en el Diario Oficial de la Federación, mediante el cual se da a conocer, entre otras cosas, la estructura de la administración pública federal, así como las principales funciones de sus unidades centrales y regionales, sin olvidar la fecha a partir de la cual el decreto entra en vigor. Asimismo, la asignación de competencia para el ejercicio del poder sancionador fiscal, se lleva a cabo mediante los acuerdos de delegación de facultades expedidos por el Secretario del ramo.

Por otra parte del Código Fiscal de la Federación en su artículo 41, Fracción III, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para imponer la o las multas que correspondan en los términos del mismo Código, en forma simultánea o sucesiva a otros actos, tales como el requerimiento del cumplimiento de la obligación omitida y el embargo precautorio de bienes del contribuyente responsable.

### **2.3 PROCEDIMIENTO PARA SANCIONAR**

El descubrimiento de las infracciones fiscales cometidas, la imposición de sanciones y la

ejecución de estas, se lleva a cabo por medio del procedimiento administrativo, se considera suficiente, normalmente que la autoridad que descubre la infracción la constate y remita el documento en que se consignan los hechos al órgano competente para que éste, con motivo de tales hechos y con fundamento en las disposiciones legales relativas (IVA, ISR, etc.). Declare que se cometió la infracción e imponga la sanción, mandando el documento en que consta la resolución a la autoridad notificadora para que la notifique al infractor, a fin de que éste realice el pago espontáneo dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación, tal y como lo establecen los artículos 42, 46, Fracciones I, II y IV y 65 del Código Fiscal de la Federación.

Estos procedimientos punitivos distintos de las metodologías utilizadas para la averiguación y persecución de ilícitos y aplicación de sanciones, derivan de una razón de política legislativa; la solución se impone en atención a la economía probatoria, a la inmediatez de la sanción a la infracción, y a la necesidad recaudatoria, evitando así los males que podrían derivar de la dilación en la recaudación que sería consecuencia de que la sanción económica y la reparación del daño causado por la infracción, se en-

comendara a un órgano jurisdiccional, previa la tramitación del proceso respectivo.

Este proceso no vulnera la garantía de audiencia ya que, aun cuando la resolución que impone la sanción administrativa es ejecutiva como consecuencia de su presunción de validez, el presunto infractor tiene la posibilidad de hacerse oír en defensa, de aportar pruebas y de alegar a través de los medios de impugnación ordinaria que optativamente tiene a su disposición como son: El Recurso Administrativo y el Juicio de Impugnación, puede obtener la suspensión de la ejecución garantizando el monto de la sanción (artículo 116, 120, 142 y 144 del Código Fiscal de la Federación).

#### **2.4 FINALIDAD DE LA SANCION**

Es indudable que la existencia de las obligaciones fiscales es importante para la vida social y que, por la misma razón, su cumplimiento debe ser exigido bajo la amenaza de una sanción, y es precisamente la calidad de importantes de los bienes sociales que se satisfacen con el cumplimiento de las obligaciones fiscales lo que hace que la lesión o el peligro de tales bienes, que se produciría con su incumplimiento, justifique la sanción del mismo.

Por todo ello, de modo inevitable e irreversible, han tenido que evolucionar las formas impositivas, obteniendo aciertos y desatinos, y como consecuencia, la tendencia de la legislación se encamina firmemente en el sentido de establecer a cargo del contribuyente el deber de iniciativa fiscal o conciencia fiscal, por virtud del cual se espera que los contribuyentes en general den cumplimiento espontáneo y oportuno a sus obligaciones fiscales.

Muchas son las causas que se señalan como determinantes de un elevado nivel de incumplimiento; la falta de conciencia fiscal, derivada, por una parte, de la falta de un verdadero sentido de colectividad y de un consecuente individualismo excesivo, y por otra, de las insatisfacciones y frustraciones derivadas de las imperfecciones del sistema político y de la estructurada corrupción administrativa; la falta de una organización administrativa eficiente; la innecesaria complejidad de los sistemas impositivos y el desconocimiento de los mismos por parte de los obligados, todo ello contribuye a formar el cuadro del incumplimiento fiscal.

Por lo tanto para generalizar el cumplimiento voluntario de las multicitadas obligaciones, es

necesario crear una conciencia fiscal, mejorar la capacidad de los órganos de la Administración Fiscal, mejorar la formulación y agrupaciones de las normas impositivas haciéndolas cada vez más claras, más simples, y más fáciles de cumplir; darles cada vez más y mejor difusión, y presentando la orientación necesaria por parte de la autoridad.

De tal manera que para alcanzar una adecuada conciencia social es necesaria una modificación al sistema educativo nacional a fin de crear un sólido sentimiento de solidaridad nacional; concientizar respecto de la gran responsabilidad social y política que implica el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias fiscales; difundiendo el conocimiento de los beneficios colectivos en que se traduce el pago de los impuestos y de los perjuicios sociales que ocasiona la falta de pago; por lo que para lograr los objetivos ya señalados es conveniente aumentar la capacidad de crear un verdadero riesgo al infractor fiscal aumentando las probabilidades de que el incumplimiento resulte más gravoso que el cumplimiento voluntario mismo, de modo que se haga desaparecer toda posibilidad de beneficio económico que pudiera derivar del incumplimiento. Por lo tanto y en atención a lo antes dicho se concluye que la finalidad

primordial de la actividad sancionadora de las autoridades administrativas, en contra de prácticas nocivas tales como la evasión, la omisión y la defraudación, es la de destruir en su totalidad toda actitud tendiente a incumplir las disposiciones fiscales, creando a la par conciencia del beneficio en que se traduce el cumplimiento voluntario de contribuir con el gasto público y lo más importante hacer de ese beneficio colectivo un hecho tangible y eficaz, aspecto que lograría en gran parte rescatar la confianza que gradualmente se ha venido perdiendo en el sistema político tributario.

CITAS BIBLIOGRAFICAS  
CAPITULO II

- (10) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION  
Arts. 70, 116 Fracc. I, 120, 142
- (11) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS  
MEXICANOS  
Arts. 21
- (12) KEISEN, Hans  
Teoria General del Estado  
Pag. 311
- (13) ILLANES, Luis  
Un Sistema de Inspecciones y  
Sanciones Tributarias  
Pags. 426 - 429



## LAS SANCIONES FISCALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO FEDERAL MEXICANO

Primeramente es conveniente analizar la estructura del Código Fiscal de la Federación respecto a las infracciones que tipifica, para así entrar posteriormente al estudio de las sanciones aplicables a dichas conductas infractoras, previo análisis de la clasificación de los delitos en el mismo Código Fiscal; así pues, tenemos que el Código Fiscal de la Federación las clasifica de la siguiente manera:

### TITULO IV: DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES.

#### CAPITULO I: DE LAS INFRACCIONES (Artículo 70 a 91).

#### CAPITULO II: DE LOS DELITOS FISCALES (Artículo 92 a 115 Bis)

En cuanto a los Delitos Fiscales, el Código Fiscal de la Federación los clasifica en:

#### A. Contrabando

- 1.- Presunción del contrabando.
- 2.- Punibilidad.
- 3.- Equiparamiento al contrabando.

- 4.- Omisión de la declaración ante Aduana.
- 5.- Mercancía de uso personal.
- 6.- Comprobación de estancia legal.
- 7.- Contrabando calificado.

**B. Defraudación Fiscal**

- 1.- Equiparamiento a la defraudación fiscal.

**C.- Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.**

**D.- Depositaria fiscal.**

**E.- Destrucción de controles, sellos o marcas oficiales**

**F.- Abuso de autoridad.**

**G.- Robo en recinto fiscal.**

**H.- Lavado de dinero.**

**DE LOS DELITOS FISCALES**

**A.- EL CONTRABANDO**

El artículo 102 del Código Fiscal de la Federación dispone el tipo penal de contrabando.

Así, este dispositivo señala que comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de los

impuestos que deban cubrirse.

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

III. De importación o exportación prohibida.

El denominador común del contrabando es el de introducir al país o extraer de él mercancía, como se desprende de párrafo inicial de este precepto, luego entonces no es elemento de esencia de contrabando la omisión del pago de impuesto ya que con excepción del primer inciso, las otras dos formas son autónomas y en ellas no se comprende el supuesto a la omisión en el pago de contribuciones.

El análisis de la primera fracción nos establece un elemento objetivo que consiste en introducir o extraer mercancía, por lo primero debe entenderse el hacer entrar a la República Mexicana mercancía y, por extraer, sacar del país algo que está dentro del mercado.

El elemento subjetivo reside en omitir el pago de los impuestos correspondientes a dicha mercancía.

La fracción II del artículo 102 del Código, que se refiere al permiso de la autoridad competente cuando sea necesario este requisito, se refiere a mercancías de tráfico permitido, mercancías a las que la Ley fija los impuestos de importación o exportación, siendo la omisión consistente en no obtener el permiso de la autoridad competente lo que le da el carácter de punible

Existe otra clase de mercancía que puede importarse o exportarse pagando el correspondiente impuesto pero para el efecto de esta importación o exportación se requiere un permiso previo sin el cual la operación, si se lleva a cabo coloca a quien la realice dentro de la conducta delictiva, es decir comete la infracción de contrabando.

La tercera hipótesis que comprende el numeral en comento y que prevé el delito de contrabando, se refiere a la importación o exportación de mercancía prohibida. Es este caso, de estricto derecho, el fisco federal no sufre un daño, ya que éste va en perjuicio de la economía nacional. Afirmamos que no existe perjuicio para el fisco en razón de que no hay impuesto por pagar, toda vez que no se comprende en la tarifa de la Ley correspondiente

arancel o cuota alguna respecto de la importación o exportación de este tipo de mercancías.

El penúltimo párrafo del artículo 102, establece que también comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país, en cualquiera de los supuestos que se comprenden en las fracciones I a III del propio numeral en comento, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados, sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Este párrafo nos da la hipótesis: La primera, la introducción de mercancías extranjeras al resto del país, en cualquiera de los casos que se ha mencionado anteriormente, y procedentes de las zonas libres y, la segunda, la extracción de los recintos fiscales o fiscalizados de dichas zonas libres, sin que hayan sido legalmente entregadas por las autoridades o personas autorizadas para ello.

La primera hipótesis tiende a evitar que la mercancía que entra a la zona libre sin cubrir impuestos, pueda ser introducida al resto del país sin el pago de impuestos.

El segundo caso se refiere a quien extrae la mercancía de los recintos fiscales o fiscalizados sin que haya sido entregada legalmente por las autoridades o personas autorizadas para ello. Sacar mercancías sin la autorización legal, nos conlleva a pensar en el propósito de evasión de impuestos, ya que de otra manera el sujeto de la acción esperaría a que le fueran entregadas por quienes están autorizados y con la fijación del impuesto a pagar.

El delito de contrabando en general, exige la declaración a que alude la fracción II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación aunque sobre el particular resulta lógico que en el caso de la fracción III del artículo 102 cuando la importación o exportación está prohibida, no hay tabla de impuestos, resultando imposible la declaratoria de que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.

En los casos de la posible comisión del contrabando no se formulará declaratoria de perjuicio, cuando se actualice el supuesto que se prevé en la fracción II del artículo 102 del Código Fiscal, esto es, cuando el monto de la omisión no exceda de cincuenta veces el salario mínimo o del diez por ciento de los impuestos causados.

Tampoco se formulará la declaratoria de perjuicio, si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las Leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

#### **1.- PRESUNCION DEL DELITO DE CONTRABANDO**

El artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, establece toda una estructura en el concepto de presunción, y a efecto de tener una idea de lo que esto significa, podemos decir que hay determinados hechos perfectamente conocidos derivados de las pruebas que los acreditan, a estos hechos se les da la denominación de indicios, se puede llegar al conocimiento de hechos desconocidos a los que se les denomina presunciones, de tal manera que la presunción es una inferencia lógica que, de algo conocido nos lleva a través del razonamiento a algo desconocido.

Doctrinalmente las presunciones se dividen legales o humanas. Las primeras, son aquellas que consigna la Ley, y las segundas, las que a través de pruebas circunstanciales, obtiene el órgano jurisdiccional quien de un conjunto de indicios obtiene objetivamente un hecho constitutivo de la presunción. En cuanto a las presunciones legales, pueden ser *juris et de jure* y *juris tantum*. Las primeras, no aceptan prueba en contrario, las segundas si la aceptan.

En materia penal, únicamente se aceptan las presunciones *juris tantum*, ya que a pesar de que existan presunciones legales preestablecidas, se puede llegar a la conclusión en el caso concreto, que lo auténtico no encuadra en lo previsto por la Ley; sin embargo, la carga de la prueba en este caso, corresponde al inculpado quien intenta demostrar la inoperancia de la presunción establecida por el legislador.

Habiendo dado un panorama general de las presunciones, procede entrar al estudio de las que consigna la Ley. Así nos encontramos con que el artículo 103 establece: "Se presume cometido el delito de contrabando cuando:



I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

De esta fracción, se colige que para la existencia de esta presunción se requiere primero: descubrir mercancía, es decir encontrar productos, artículos, efectos o cualesquiera otros bienes; segundo, que esta mercancía sea extranjera; tercero, que el descubrimiento se haga en las zonas de inspección y vigilancia permanente y, cuarto, que no tengan los documentos que acrediten su legal tenencia, manejo o estancias en el país.

En la mayor parte de los casos la situación que se ha señalado en los puntos anteriores, nos conlleva a pensar que hay un propósito de omisión del pago de los impuestos de mercancías ya introducidas al país sin la documentación requerida.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de la zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones

fronterizas, sin la documentación que acredite su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

Cuando dentro de los límites que se han señalado, se encuentre algún vehículo sin la documentación correspondiente, siempre se presume su ilegal importación.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

Esta situación, nos conlleva a la probabilidad de que los faltantes, se deben a mercancía descargada antes de que la revisión señalara el monto de los impuestos, omitiéndose con ello el pago correspondiente y, en el caso de que existieran cobrantes, al no ser objeto de la carga consignada, se intenta no pagar los impuestos sobre los mismos.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

Lo anterior deriva de la circunstancia de que en forma oculta o a escondidas se descarguen mercancías, aún cuando éstas consistan en alimentos u objetos de abastecimiento o uso económico, ya que de lo contrario no se recurriría a lo subrepticio.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

Esta presunción requiere los siguientes elementos: la existencia de mercancías extranjeras; que sea un tráfico de altura; y que la embarcación en donde se encuentre la mercancía se halle en aguas territoriales, así como el hecho de que dicha mercancía no esté documentada.

Esta presunción se basa en el hecho de que no es explicable que el tráfico de mercancías que se lleva a cabo entre dos naciones, ajenas a la nuestra, se encuentre en aguas territoriales, lo que induce a presumir que existe un intento de desembarco de dichas mercancías en territorio nacional sin el pago de los impuestos respectivos.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a

bordo de una embarcación de tráfico mixto, sin documentación alguna.

Los elementos de esta hipótesis son el descubrir mercancía extranjera y que ésta vaya en una embarcación destinada al tráfico mixto y carezca de la documentación respectiva.

En este caso la presunción surge de la ausencia de documentación, de ser extranjera la mencionada mercancía y por tanto sujeta a un tratamiento aduanero distinto al de mercancía nacional. Por tráfico mixto debemos entender el permiso a una embarcación de llevar mercancía extranjera que puede realizar tráfico de cabotaje y de altura. El tráfico de cabotaje es el que se realiza entre diversos puertos de un sólo país. En otras palabras, como se pretende aprovechar la carga de la mercancía nacional para que, junto con ella, se incluya la extranjera, motiva la presunción de evadir las obligaciones aduaneras.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada al tráfico de cabotaje que llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

Por tráfico de cabotaje debemos entender aquél que se realiza entre diversos puertos de un sólo país. Por lo anterior, no se justifica la carga de mercancía extranjera, pues ello conduce a inducir que dicha mercancía, se intenta introducir con violación a la Ley Aduanal. Lo mismo sucede, cuando la mercancía que está destinada a un puerto, no llega a él o toca puerto extranjero antes de su arribo, ya que el no llegar a su destino lleva a la presunción de una forma de evadir el pago de los impuestos.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

En este caso se determina la presunción de contrabando, cuando existen faltantes en mercancías embarcadas con destino a un puerto nacional, ya que este faltante únicamente se explica por haberla hecho pasar a otra embarcación con el fin de no cumplir con los ordenamientos aduanales, es decir, si falta mercancía es por que ésta ha sido sustraída para no cumplir en lo que se refiere a lo sustraído con los mandatos aduanales.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras

aterrixe en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

La anterior presunción se explica por sí misma, ya que no existe una razón para que el aterrizaje se haga en un lugar no autorizado para el tráfico internacional.

## **2. PUNIBILIDAD EN EL DELITO DE CONTRABANDO**

Artículo 104 del Código Fiscal de la Federación. "El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a seis años si el monto de las contribuciones o, de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta N\$100,000.00 pesos, respectivamente o, en sus caso, la suma de ambas es de hasta N\$150,000.00

II. De tres a nueve años de prisión si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de N\$100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de N\$150,000.00.

III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas por el segundo párrafo el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o cuando se trate de mercancías que requiriendo el permiso de autoridad competente no cuenten con él.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Del capítulo de sanciones para el delito de contrabando, que se comprenden en el Código Fiscal, se desprenden cuatro diferentes situaciones:

La primera se refiere a la mercancía que causa la contribución o cuota compensatoria atendiendo el monto de la omisión en el pago; la segunda alude a la mercancía que no puede tener contribución o está prohibido su tráfico internacional; el tercer caso concierne a las hipótesis en las que prevalece la imposibilidad de fijar el monto de la contribución o cuota compensatoria omitido; y, por último, aquellas situaciones en que no deban pagarse contribuciones y requieran permiso de autoridad competente.

a) Por lo que se refiere al primer caso relativo a la mercancía con tráfico libre y con contribuciones o cuotas compensatorias señaladas en la Ley, se toman como base N\$100,000.00 o, de N\$150,000.00 nuevos pesos en el caso de la suma de ambas omisiones, y se determina que cuando no excede de las cantidades señaladas, la sanción es de tres meses a seis años de prisión.

Para el caso de que las contribuciones o cuotas omitidas, excedan de las cantidades indicadas en el párrafo anterior, la sanción es de tres a nueve años de prisión.

b) El segundo caso consistente a la mercan-



cla cuyo tráfico internacional está prohibido, ya sea por disposición del Ejecutivo Federal en ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 131, segundo párrafo, de la Constitución General de la República, el cual señala que "el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad y la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país...", o bien, por estar, en términos generales, vigente la prohibición. En cuanto a la penalidad, en ambos casos, ésta es de tres meses a nueve años de prisión.

c) Por lo que toca al tercer caso, es decir, cuando no puede determinarse el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, la Ley señala la penalidad de tres meses a seis años de prisión. Aquí, la Ley se refiere a tráfico internacional permitido, señalándose en el arancel el monto de la contribución o cuota compensatoria omitidas,

sin que éstas, se hayan podido precisar.

d) Por último, en forma separada a los casos en que no es posible determinar las contribuciones o cuota compensatoria omitidas, la Ley establece "... o se trate de mercancías por las que no deben pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente...", en esta especificación lo que se sanciona es la ausencia del citado permiso, ya que ello puede resultar contrario a la política económica del país.

Para fijar en el contrabando el valor del objeto del ilícito, se toma en consideración el valor intrínseco del mismo, se eliminarán los daños que sufran las mercancías. Los daños ocasionados son los que se producen antes del contrabando, es decir, que éste se realiza con objetos ya dañados y por lo mismo su valor disminuye. De lo anterior, debe concluirse que el contrabando se sanciona por la contribución o cuota compensatoria correspondiente a la mercancía en el estado que guardaba al realizarse dicho contrabando y no por daños posteriores que de ninguna manera modifica los montos de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas.

En relación a la comisión del delito de contrabando no se formulará declaratoria de perjuicio en el caso de que la omisión de los impuestos causados no exceda de N\$ 5,000.00 (cinco mil nuevos pesos), con la excepción de aquellos casos en que se trate de contrabando de armas de fuego, explosivos y sustancias químicas de alto riesgo; asimismo, en los casos de "cajueleos" y se encuentre: Cerveza, cigarrillos, papiros y ropa usada.

### **3. EQUIPARAMIENTO AL CONTRABANDO**

Cuando algunas conductas no contienen los elementos del delito genérico previsto por la Ley, pero las mismas inciden en el mismo bien jurídicamente protegido, se acude a la figura de la equiparación, es decir, se establecen penalidades para delitos que tienen una equivalencia con el delito tipo.

En los casos de equiparación con el delito de contrabando, en la mayoría de los tipos, falta uno de los elementos de él, consistente en la ausencia de la prueba de introducir o sacar del país mercancía; sin embargo, aun con la ausencia de dicho elemento, en todas las hipótesis observamos la omisión de los impuestos que deben ser pagados.

El artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, equipara al contrabando y establece las mismas penas del contrabando simple, en los siguientes casos:

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, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

La necesidad de equiparación, a juicio del legislador, fue necesaria en razón de que la conducta produce daños análogos al contrabando, esto es, la evasión de contribuciones, aun cuando en el caso no existe prueba de que el sujeto haya introducido la mercancía al país, requisito que sí es esencial en el contrabando, se puede resumir que este caso de equiparación es el que comete el activo en su provecho, adquiriendo mercancía extranjera que no sea para su uso personal, enajenando o comerciando con mercancía extranjera sin pagar las contribuciones o sin obtener el permiso de la autoridad competente.

Cuando la mercancía se adquiere para uso

personal, no se comete el delito, precisando el artículo 106 del Código Fiscal, cuales son las mercancías que para efectos legales deben considerarse como de uso personal.

II. Tenga en su poder cualquier título mercancías extranjeras que no sean para su uso personal sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

El tener en posesión mercancía extranjera sin justificar el pago de las contribuciones, coloca el activo en el caso típico de contrabando, con la salvedad que la Ley hace en el sentido de que la tenencia de la mercancía sea por cualquier título, lo que nos lleva a la inducción de que aunque no se haya acreditado la importación omitiendo el pago de las contribuciones, se puede poseer la mercancía, por ejemplo, en depósito, y ello ocasiona daños semejantes a los del contrabando, ya que esa mercancía no es para uso personal y fue introducida sin pagar las contribuciones respectivas.

III. Ampare con documentación o factura

auténtica; sin embargo, hay otra mercancía que queda fuera del goce de ese amparo y de esta última mercancía se alude el pago de la contribución al introducirla formando parte de la mercancía amparada. La equiparación al contrabando de esta hipótesis, puede considerarse válida, porque causándose daños ilegales a los del contrabando, los elementos esenciales del tipo de contrabando no se encuentran acreditados. Cabe señalarse que este delito únicamente existe en su consumación por lo que no puede generarse en grado de tentativa, pues la misma tendría la calidad de delito perfecto.

Los elementos del tipo son los siguientes:

a) Poseer la documentación aduanal necesaria o factura auténtica;

b) Que la documentación o factura auténtica cubra determinada mercancía extranjera y,

c) Existir otra mercancía extranjera que se pretenda amparar con la documentación o factura auténtica de mercancía determinada.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

En este caso no hay prueba de la introducción, pero sí de la tenencia con lo que se da la equiparación con el contrabando, porque es evidente el proceder ilícito, ya que si el tráfico está prohibido no es posible la posesión de dicha mercancía.

V. en su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderaamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad competente.

En el caso a estudio, no hay pruebas de que las personas señaladas sean quienes realicen la introducción de la mercancía de procedencia extranjera, por lo que el legislador con la finalidad de evitar impunidades, incluye en esta hipótesis en forma clara, la calidad específica del sujeto activo (funcionarios o empleados públicos); sin embargo, es conveniente indicar que sin tener esta calidad se pueden llevar a cabo las actividades previstas por la fracción V del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, lo que colocaría a estas personas en lo

que se estatuye en la fracción VI del artículo 95 del Código Fiscal.

VI. Tenga a 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.

Los elementos del tipo son:

a) Tener el sujeto activo la posesión de un vehículo de procedencia extranjera y,

b) Que el mismo no acredite su legal importación o estancia, o no se tenga previa autorización legal.

La fracción que se examina, exige que no se compruebe la legal importación o la legal estancia o, previa autorización legal, ya que existen casos en que sin tenerse por importado el vehículo, éste está en el país amparado con permisos temporales. El hecho de tener en su poder un vehículo extranjero sin los requisitos señalados y sin que se pruebe la legítima importación o legal estancia, no acredita



que el sujeto haya sido participe en la introducción, pero sí lo coloca en la situación de evasor de contribuciones.

Cuando se trate de automóviles y camiones cuyo modelo no corresponda a los últimos cinco años, sólo deberá iniciarse el procedimiento administrativo en materia aduanera previsto en el artículo 121 de la Ley Aduanera, con el objeto de que sean determinados los impuestos y accesorios correspondientes, así como determinar el destino de la mercancía. No aplica la excepción anterior en tratándose del delito previsto en el artículo 103, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dado que el supuesto que prevé no coincide con el que se refiere el diverso artículo 105 de la antigüedad de los vehículos.

No obstante lo anterior, cuando se tengan elementos suficientes para acreditar que las personas involucradas con el delito, introdujeron al país la mercancía en cita, se deberá estar a lo dispuesto por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se prevé el delito de contrabando, con las disposiciones y excepciones que en el mismo numeral se señalan.

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

Los elementos del tipo son:

a) Enajenar o adquirir un vehículo por cualquier título,

b) Que el vehículo haya sido importado temporalmente y,

c) Que no exista autorización legal para realizar la enajenación o adquisición.

Por enajenación se entiende de acuerdo con el artículo 14 del Código Fiscal, toda transmisión de propiedad, aún en aquella en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado, por lo que si a la persona a quien se enajena no se le puede probar la ilícita introducción, si se está en posibilidad de acreditar los actos de dominio que realiza sobre la cosa, pues está disponiendo de manera absoluta de un bien que, por encontrarse sujeto al régimen de importación temporal, no puede libremente ejercer actos de dominio en cuanto al vehículo, ya que sólo tiene permiso temporal de importación, es decir, dispone de un bien sobre el cual no ha cubierto las

contribuciones de una importación definitiva.

En la misma responsabilidad incurre quien adquiera un vehículo en las circunstancias antes anotadas.

La enajenación o adquisición deben recaer sobre vehículos importados temporalmente, lo cual resulta obvio, ya que, de otra manera, la importación definitiva conlleva a la facultad de disponer de la cosa propia.

La existencia de la autorización legal haría desaparecer la ilicitud y esta autorización debe referirse forzosamente a la enajenación y adquisición de vehículos importados temporalmente.

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.

Los supuestos de la fracción anterior son los siguientes:

a) Que se trate de vehículos importados definitivamente, para transitar en zonas libres o franjas fronterizas o que se trate de vehículos autorizados para circular en las citadas zonas o franjas.

Son sujetos del delito:

b) Quien enajene el vehículo a un adquirente no residente en dichas zonas o franjas fronterizas.

c) Quien adquiera el mismo no resida en las zonas o franjas fronterizas.

De acuerdo con el precepto a estudio, debe existir una importación definitiva que sólo permita el tránsito en zonas libres o franjas fronterizas, de tal manera que la enajenación a un sujeto que reside fuera de las franjas o zonas en cuestión, conlleva a evadir el pago de las contribuciones correspondientes.

La equiparación con el contrabando comprende tanto al enajenante como al adquirente; al primero, por disponer de un vehículo al que sólo él tenía derecho de poseer con base en una importación definitiva o en un permiso provisional respecto de un

ámbito específico de territorio y, al segundo, por adquirir un vehículo del cual sólo se permite su circulación en las zonas o franjas fronterizas.

Ahora bien, cuando se trate de asuntos que deriven de mercancía descubierta por las Administraciones de Aduanas, consistentes en armas de fuego, explosivos y sustancias químicas de alto riesgo, al recibir la información y la documentación respectiva, las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos procederán a la formulación de la declaratoria correspondiente por el delito de contrabando, interviniendo en el levantamiento del acta respectiva, coadyuvando para la consignación de los detenidos ante el Juez de la Causa, continuando y dando el seguimiento respectivo al proceso penal, hasta su conclusión.

En estos casos cuando el Ministerio Público Federal estuviese en oposición para llevar a cabo la averiguación previa correspondiente, se deberá insistir en su procedencia ante el propio Agente del Ministerio Público Federal, y en su caso, se solicitará la intervención del Delegado de la Procuraduría General de la República en la entidad para conseguir el propósito.

#### 4. OMISION DE DECLARACION EN ADUANA

De conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 105 del Código lleva consigo cantidades en efectivo o en cheque, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la Moneda o Monedas de que se trate a veinte mil Dólares de los Estados Unidos de América, se le sancionará con pena de prisión de 3 a 6 años.

La conducta que prevé la disposición en comento, es que la persona no declare en la Aduana de entrada que lleva consigo cantidades superiores equivalente a veinte mil Dólares Americanos; por lo tanto, la persona que no declare en la Aduana de entrada que lleva consigo una cantidad de Dólares superiores a los veinte mil dólares es quien comete el delito, más no aquella que lo declare en forma equivocada y no rebasa a cantidad en comento.

En todo caso, se configuraría el delito de falsedad en declaración ante una autoridad distinta a la judicial, más no el que se prevé en el último párrafo del artículo 105 del Código Fiscal.

Por el contrario, si la declaración del monto de los dólares que trae consigo, lo efectúa en

forma errònea, en una cantidad menor a los veinte mil dólars pero lleva consigo una cantidad superior a esta cifra, en estos casos, se comete el delito que nos ocupa.

Tratándose de personas que se introduzcan al interior del país, procedentes de las Zonas Libres o Franjas Fronterizas, no se configura la conducta delictiva que se tipifica en el artículo 105, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, ya que el tipo señala que comete la conducta delictiva "la persona que no declare en la aduana de entrada al país..." hipótesis que no se surte en el caso de internación de personas al interior del país, procedente de Zonas libres o Franjas Fronterizas.

## **5. DE LAS MERCANCIAS DE USO PERSONAL**

El artículo 106 del Código Fiscal de la Federación, establece:

Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de

aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilicen.

c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

Esta disposición tiene una relación directa con el 105, en los incisos en los que se habla de mercancías de uso personal y en los que se establece la posibilidad de probar que los objetos que le son encontrados al activo, son de uso personal, y al efecto, el artículo 104 señala en forma exhaustiva la enumeración de los objetos considerados como de uso personal.

## **6. COMPROBACION DE LA ESTANCIA LEGAL**

La estancia legal de las mercancías extranjeras se comprueba con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley, y tratándose de la venta de vehículos importados en definitiva, se cumplan con los requisitos previstos en la fracción del Artículo 117 de la Ley Aduanera.

b) Nota de venta expedida por la autoridad Fiscal Federal.



c) Factura expedida por persona inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, misma que deberá cumplir con los requisitos señalados en el Reglamento de la Ley Aduanera.

d) La carta de porte en que consten los datos de remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

## **7. CONTRABANDO CALIFICADO**

El delito de contrabando, de acuerdo con el artículo 107 del Código Fiscal establece calificativas en cuatro supuestos.

Antes de estudiar cada uno de estos supuestos, es preciso establecer el concepto "calificativas". El legislador previó que algunas circunstancias entrañan un elemento de mayor maldad en el proceder y como consecuencia de ello obliga al órgano jurisdiccional a una pena aumentada, dentro de los límites establecidos por la Ley.

El artículo 107 únicamente refiere las ca-

lificativas al delito de contrabando, por lo que son aplicables a los casos de equiparación de contrabando, lo que sí ocurría en el Código anterior. Sin embargo, si bien es cierto que el legislador deja fuera del enunciado a los delitos que se sancionan con las mismas penas que el contrabando, si establece algunas calificativas a los delitos de equiparación, dejando otras en forma exclusiva para el delito de contrabando.

El numeral a estudio, establece que el delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

A este respecto, por violencia física, se entiende la fuerza material que se ejerce sobre algo, en este caso, sobre las personas para vencer su resistencia, y por medio de ello realizar el ilícito y, por violencia moral, se debe entender la intimidación dirigida a una persona mediante amenazas que produce un temor fundado de sufrir un mal inminente y grave en su persona, libertad, honra o bienes, o de su cónyuge, descendientes o ascendientes, legítimos o ilegítimos.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías. Esta fracción establece dos diferentes hipótesis que se explican por sí mismas.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

Los funcionarios o empleados públicos, no deben tener ninguna facilidad o prerrogativa, de tal forma que no teniendo ese carácter pretende aprovechar esas ventajas y actúa en forma maliciosa al pretender obtener un beneficio con una investidura que no posee.

IV. Usando documentos falsos.

Independientemente de que el sólo uso de documentos falsos constituye un delito que debe ser sancionado en términos del penúltimo párrafo del artículo 107 del Código Fiscal, quien para realizar el delito de contrabando utiliza documentos falsos, revela una mayor peligrosidad, y en consecuencia merece una mayor punibilidad en razón de esta calificativa.

Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 107 del Código Fiscal, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105 del referido Código, que se refiere a algunas calificativas a los delitos que tienen la misma sanción que el contrabando.

El último párrafo del artículo 107 establece la agravación de la pena la cual consistirá en aumentar la correspondiente de tres meses a tres años de prisión.

Por otra parte, señala que si la calificativa constituye otro delito se aplicarán las reglas de la acumulación. Como ejemplo podríamos decir que si alguien realiza violencia física en una persona y ésta origina lesiones, esto daría origen a la acumulación, ya que con un sólo acto se violan diferentes disposiciones legales.

## **B. DEFRAUDACION FISCAL**

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su primera parte define el delito de defraudación en los siguientes términos: "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 Federal".

#### B. - DEFRAUDACION FISCAL

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su primera parte define el delito de defraudación en los siguientes términos: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal".

Los elementos del tipo son:

- a) El engaño o el aprovechamiento del error.
- b) La omisión del pago total o parcial de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal y,
- c) Un nexo de causalidad entre los elementos anteriormente enunciados.

Tanto el engaño como el aprovechamiento del error, son actividades realizadas por el activo quien con su proceder en el primer caso hace llegar a alguien a un convencimiento falso de la realidad, de manera que el pasivo considera ciertos determinados hechos que en realidad no lo son. En el aprovechamiento del error, el sujeto pasivo considera como verdadero algo que en realidad es falso y cuando el sujeto activo se entera del error del pasivo, lo aprovecha para obtener los fines ilícitos que persigue.

Lo omisión total o parcial del pago de alguna contribución y, la segunda, referente a un perjuicio. Por lo que hace a la contribución, ésta agrupa, tanto a los impuestos como a las aportaciones de seguridad social y los derechos. Por lo que hace a la segunda hipótesis ésta se configura por la obtención de una ventaja económica en detrimento del Fisco Federal.

El nexo de causalidad es necesario para la configuración del delito de defraudación ya que sin la existencia de la conducta y el daño previsto por el tipo, no es dable la comisión del delito.

El segundo párrafo del artículo 108 señala la penalidad aplicable al delito de defraudación fiscal y establece una sanción de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado, no excede de N\$ 100,000 nuevos pesos; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

Cuando no se puede determinar la cantía de lo que se defraudó la pena será de tres meses a seis años de prisión.

En todos los casos de defraudación fiscal, es procedente la libertad provisional bajo caución, ya que este delito no se encuentra dentro de las excepciones que establece el artículo 194, último párrafo del Código Federal de Procedimientos Penales, de tal forma que inmediatamente que se solicite dicha libertad provisional por parte del inculpado, ésta deberá proceder de acuerdo a lo previsto por el artículo 20 fracción I de la Constitución General de la República. Es importante señalar que ya desapareció el término medio aritmético para efectos de la libertad provisional que contenía la fracción I del artículo 20 antes citado.

No se formulará querrela sin que hubiese

omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme al artículo 108 del Código Fiscal, lo entera espontáneamente con sus recargos, antes que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie el requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, pendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Lo anterior, implica la espontaneidad del activo en el sentido de que por su propia voluntad entrega la contribución o el beneficio que en forma indebida pretendía lograr.

Para los fines de este artículo y del siguiente, dice el último párrafo del 108, que se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y diversas acciones y omisiones.

De la lectura de este último párrafo, podemos apreciar que para la formulación de la querrela se tome en consideración el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal no importando que se trate de contribuciones diferentes



o que puedan ser obtenidas por diversas acciones u omisiones.

## 1. EQUIPARAMIENTO A LA DEFRAUDACION FISCAL

El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, establece en la fracción I, dos casos de delitos equiparables a la defraudación fiscal, los cuales consisten en:

a) Consignar en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

Este caso de equiparación resulta obvio porque al consignarse en declaraciones ingresos menores o deducciones falsas, se ocasionan daños patrimoniales semejantes a los de defraudación y,

b) En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad el

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

origen de la discrepancia en los plazos conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este segundo caso implica necesariamente el hecho de que una persona física realice erogaciones superiores a las que declaró haber percibido, de lo que se desprende que esta persona en sus declaraciones realiza manifestaciones falsas, con tendencia a defraudar al fisco.

La fracción II del artículo 101 B del Código Fiscal de la Federación equipara a la defraudación fiscal el omitir a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiese retenido o recaudado.

Sobre el particular, debemos señalar que las personas tanto físicas como morales tienen la obligación de enterar en los plazos señalados del propio Código, las cantidades que por concepto de contribuciones han retenido o recaudado, ya que el incumplimiento de esa obligación trae, como consecuencia, un perjuicio patrimonial para el propio fisco.

La fracción III del artículo 109, señala como equiparación a la defraudación fiscal, el beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

El subsidio es una ayuda concedida para el logro de algunos fines de naturaleza benéfica y el estímulo es una ayuda destinada a facilitar la actuación o el funcionamiento de una empresa. Ninguno de estos dos se otorga como beneficio de un particular, por lo que si éste lo utiliza para sí, ocasiona daños equiparables a la defraudación, por el desvío de los mencionados estímulos o beneficios.

La fracción IV establece que quien realice dos o más actos relacionados entre ellos con el propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, también comete el delito equiparable de defraudación fiscal.

La realización de actos relacionados entre sí con el propósito de obtener un lucro indebido son indiscutiblemente constitutivos del delito de defraudación, máxime cuando se trata de simulación de actos jurídicos.

La fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación establece la responsabilidad derivada de la omisión de presentación por más de seis meses, de la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, siendo aplicable para el caso, la no formulación de la querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución, lo entera en forma espontánea con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

### **C. DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES Y OTROS DELITOS DIVERSOS**

Los artículos 110 y 111 del Código Fiscal de la Federación, tipifican diversas conductas delictivas, a las cuales no es posible darles un nombre genérico en razón de que los elementos constitutivos de las mismas no son comunes a todos los delitos; sin embargo, para los mismos, existe la misma sanción que es de tres meses a tres años de prisión.

El Art. 110 establece en sus fracciones, 5 diferentes delitos:

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 de que se trate de personas cuyas solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso que éste no lo haga.

La obligación contenida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, consiste en que tanto las personas morales como las personas físicas de deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del Código Fiscal.

La desobediencia a este ordenamiento, vio como consecuencia la necesidad de penalizar la omisión en que incurren tanto las personas físicas o morales y la penalidad que, como ya se ha manifestado

es de tres meses a tres años de prisión.

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

La falta de rendición de los informes a que se refiere esta fracción, produce un indicio de ocultamiento, que de alguna manera se asemeja a la defraudación, ya que esa omisión parece encaminada a engañar al fisco o aprovecharse de algún error. Por otro lado, cuando se tiene conocimiento exacto del informe por rendir, y maliciosamente se altera la verdad, el contribuyente se conduce con falsedad y en consecuencia a través de ello, pretende engañar al fisco.

III. Use más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

El párrafo IV del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público asignará la clave que corresponde a cada persona inscrita.

La finalidad de esta disposición, es la de

identificar al contribuyente y tenerlo perfectamente localizado desde el punto de vista de sus antecedentes fiscales, por lo que el uso de más de una clave puede implicar el que se confunda al citado registro al grado de tomar como cierta una clave que no es la verdadera y, por tanto, reconocer una situación fiscal no real, con los inherentes perjuicios al fisco.

IV. Se atribuyen como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Cuando un sujeto se atribuye actividades que él no realiza, normalmente pretende ocasionar un perjuicio al fisco, ya que al hacerlo, trata de obtener ventajas para sí o a favor de un tercero que normalmente registrará utilidades de menor cuantía a las realmente obtenidas.

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 una año contado a partir 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.

Esta fracción contiene dos hipótesis: la primera, es el hecho de desocupar su domicilio fiscal sin el aviso correspondiente y después de conocer que existe una orden de visita y antes de un año a partir de que sea notificada de tal situación.

Esta situación, se encuentra penalizada, de quien fue notificado de una orden de visita y desocupa el local en donde tiene su domicilio fiscal, da un indicio bastante fuerte de que pretende evadir la mencionada visita y las consecuencias derivadas de la misma.

La segunda hipótesis que se refiere a que una vez notificado un crédito fiscal y antes de que éste sea garantizado, pagado o quedado sin efectos, el contribuyente desocupa el local donde tiene su domicilio fiscal, lo que obviamente su intento es evadir la obligación fiscal que se le ha fincado.

El último párrafo del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la no formulación de querrela en los casos de subsanar la omisión a que se ha incurrido, de informar del hecho a la autoridad fiscal antes de que éste lo descubre o medie requerimiento, orden de visita o



cualquiera otra gestión notificada por la misma, se refiere propiamente a casos de desistimiento voluntario por parte del contribuyente, desistimiento que la Ley toma en consideración para no formular la querrela correspondiente .

El artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, establece la pena de prisión de tres meses a tres años a quien:

I. Omite presentar la declaración para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

En esta fracción, se establece un delito de omisión, consistente en dejar de presentar las declaraciones que deban formularse para precisar el monto de los impuestos por enterar y, que esta omisión sea de dos o más ejercicios fiscales.

El omitir por más de dos veces las declaraciones indica la intención de lo obligado de no cumplir con el pago de sus contribuciones.

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes conteni-

dos.

No existe razón para que los contribuyentes registren sus operaciones contables en dos o más libros o en diversos sistemas de contabilidad y, el hacerlo demuestra una intención de alterar la verdad, pues existiendo diversos contenidos, uno de ellos registrará lo real y el otro u otros contendrán falsedades que se aprovecharán para la omisión del pago de las contribuciones.

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.

En la comisión de este ilícito se establecen tres diferentes formas: La ocultación, la alteración o la destrucción.

Por cuanto a la primera debemos entender que quien oculta documentación, pretende con su conducta evitar que las autoridades fiscales conozcan fehacientemente el contenido de los sistemas y registros contables y, con ello, de alguna manera, evadir

el correcto pago de sus contribuciones. En cuanto a la alteración, la finalidad es la misma, ya que el cambio de la forma o esencia de los mencionados sistemas y registros, demuestra necesariamente una intención dolosa. Y por lo que se refiere a la destrucción debemos entender que quien la realiza, pretende hacer imposible el reconocimiento de algo, en este caso de los sistemas o registros.

Todos estos actos, son tendientes a ocultar la verdadera situación económica de una persona física o moral con las consecuencias negativas hacia el sistema impositivo establecido.

#### IV. Determine pérdidas con falsedad.

La actitud dolosa del o los contribuyentes que hacen aparecer en sus asuntos contables pérdidas inexistentes o falsas, obviamente presenta una situación alterante de la verdad con la finalidad exclusiva de omitir con este ardid, el pago de sus correspondientes contribuciones.

#### D. DEPOSITARIA INFIEL

El artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, establece una sanción de tres 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 sus garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de 20,000,000.00; cuando exceda de esta suma, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Al igual que el abuso de confianza que prevé el Código Penal Federal en el artículo 382, el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación encierra los mismos elementos típicos que se requieren para su integración. Esto es, en el abuso de confianza debe existir una posesión derivada de la cosa y una posesión originaria así como una disposición por parte del sujeto activo de la cosa.

En el caso particular, comete el delito previsto en el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, quien tiene la posesión derivada por la calidad de depositario o interventor designado por las autoridades fiscales. Esta posesión se dice que es derivada porque proviene del propietario o del que legalmente puede disponer de la cosa que a su vez, tiene la posesión originaria de la misma. Es perti-

nente recordar que el sujeto, en cualquiera de ambos casos, únicamente tiene la posesión que se deriva del que sí puede disponer legalmente de la cosa.

En ese orden de ideas, el tipo penal contenido en el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación contiene dos elementos que deben estar plenamente corroborados para su integración respecto a la calidad del sujeto activo: que sea depositario, o bien, interventor designado por las autoridades fiscales. En ambos casos debe atenderse al Código Civil en cuanto a las obligaciones derivadas de estas figuras jurídicas.

Asimismo, se debe acreditar plenamente con medios probatorios suficientes que el fisco federal sufrió un perjuicio con motivo de la disposición del bien o bienes que tenía en posesión derivada al sujeto activo, debiendo observarse de acuerdo con el artículo a estudio, que la disposición ilícita, no sólo se extiende al bien depositado, sino también abarca los productos y las garantías constituidas por un crédito fiscal.

## E. DESTRUCCION DE MEDIOS DE CONTROL, SELLOS O MARCAS OFICIALES.

El artículo 113 del Código Fiscal de la Federación establece una penalidad de tres a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con los fines fiscales o impida que se logre el propósito para que fueron colocados.

Este artículo se refiere a los instrumentos o mecanismos que utiliza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar o inspeccionar algo; los sellos son impresiones de las que se hace uso con la finalidad de constatar, en caso de existir una ruptura, la violación del objeto sellado; en cuanto a la marca, es una característica que señala una cosa a efecto de verificarse el uso o no de ella.

El segundo párrafo de este artículo se refiere a la alteración o destrucción de las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, es decir, que cuando se lleva una alteración o destrucción de las máquinas señaladas, ya no se tiene noticia de lo realmente recaudado con el concerniente daño al Fisco.

## F. ABUSO DE AUTORIDAD

El artículo 114 del Código Fiscal de la Federación establece una sanción de tres meses a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias por embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Para la configuración de este ilícito es necesario que el sujeto activo sea un empleado o funcionario público, ya que de no tener este carácter y pretender hacerse pasar como tal se está fuera del tipo penal que se estudia, por lo que a través del nombramiento correspondiente, debe acreditarse dicha calidad.

Por otro lado, para la comisión de este delito, es necesario que haya una ausencia de mandamiento escrito expedido por la autoridad competente, lo anterior nos conduce a afirmar que no solamente comete el ilícito en este caso quien practica la visita domiciliaria o embargo sino también quien los ordena sin tener facultades para ello.

A este respecto, debe hacerse mención de las garantías de legalidad contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, ya que en estos dispositivos se prevé que cualquier mandamiento debe ser por escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa real del procedimiento.

La segunda parte de este artículo hace referencia a la revisión física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales y al respecto debe mencionarse que donde existe la misma razón debe existir la misma disposición.

#### **G. ROBO EN EL RECINTO FISCAL**

El artículo 115 del Código Fiscal de la Federación establece la penalidad para el delito de robo, lo anterior no requiere una explicación especial.

En este tipo penal es relevante el acreditar de manera fehaciente el apoderamiento por parte del sujeto activo del objeto u objetos y que esto sea en el recinto fiscal o fiscalizado, y esto último debe estar plenamente corroborado con



elementos de convicción suficientes, es decir, que para que se dé la figura típica del robo en el recinto fiscal debe estar plenamente comprobado que el lugar donde se comete el ilícito es un recinto fiscal o fiscalizado, a diferencia del robo que se encuentra previsto en el Código Penal Federal.

Para la procedencia penal, en este delito es necesaria la declaratoria del perjuicio.

En su parte final este artículo, sin referirse al robo, establece la misma pena de tres meses a seis años de prisión cuando el monto del robo no excede de 8,000.00 pesos, y de tres a nueve años cuando excede esta cantidad. A quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías se aplicará la última de las penas antes citadas. Consideramos que en el caso nos encontramos ante la figura de daño en propiedad ajena, sin embargo, el artículo a estudio equipara esta conducta al delito de robo.

#### **H. DELITOS RELATIVOS A ACTOS JURIDICOS CON DINERO O BIENES PROVENIENTES DE ACTIVIDADES ILICITAS (LAVADO DE DINERO)**

En términos de lo dispuesto en el artículo

115-Bis del Código Fiscal de la Federación, se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita, realice alguna de las siguientes conductas:

I. Operaciones Financieras, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o, en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de:

a) Evadir de cualquier manera, el pago de créditos fiscales;

b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate,

c) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación; o

II.- Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados, desde algún lugar a otro en el país, desde México al extranjero o del extranjero a México, con el propósito de:

a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;

b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;

c) Alentar alguna actividad ilícita; o

d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

De igual forma, el precepto legal en comento establece que las penas que corresponden al ilícito en mención, se aplicarán también a quien realice cualquiera de los actos que tengan por objeto la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito cuando éstos hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito de:

a) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate; o,

b) Alentar alguna actividad ilícita.

La misma sanción se impondrá a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que con el propósito de prestar auxilio o cooperación para evitar la identificación o localización de las sumas de dinero o bienes a que se refiere este artículo, no cumplan con la obligación de recavar o falseen la información sobre la identificación del cliente y la correspondiente operación, conforme a lo previsto en las disposiciones que regulan el sistema financiero.

Para los efectos del artículo en comento, se entiende por sistema financiero el comprendido por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, intermediarios bursátiles, casas de cambio y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.

Cabe hacer incapiè que independientemente de lo expuesto relativo a Delitos Fiscales, para efectos de la elaboración del presente trabajo, se analiza lo relativo al CAPITULO I, para así continuar con la clasificación de las sanciones aplicables

por la Comisión de las infracciones que describe el propio Código, mismas que clasifica de la siguiente manera:

ARTICULO 79.- Infracciones relacionadas con el REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

ARTICULO 81.- Infracciones relacionadas con el PAGO DE CONTRIBUCIONES Y PRESENTACION DE DECLARACIONES E INFORMES.

ARTICULO 83.- Infracciones relacionadas con la CONTABILIDAD Y SUS COMPROBANTES.

ARTICULO 84-A.- Infracciones por INSTITUCIONES DE CREDITO

ARTICULO 84-C.- Infracciones de USUARIOS DE SERVICIOS

ARTICULO 84-E.- Infracciones de FACTORAJE FINANCIERO

ARTICULO 85.- Infracciones relacionadas con las FACULTADES DE COMPROBACION.

ARTICULO 86-A.- Infracciones relacionadas con MARBETES

ARTICULO 87.- Infracciones en que pueden incurrir - FUNCIONARIOS PUBLICOS

ARTICULO 89.- Infracciones por TERCEROS.

ARTICULO 91.- Infracciones INDETERMINADAS.

En este mismo orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación clasifica las sanciones de la forma siguiente:

ARTICULO 73.- Sanciones a FEDATARIOS Y FUNCIONARIOS

ARTICULO 76.- Sanciones por OMISION EN EL PAGO DE -  
CONTRIBUCIONES.

ARTICULO 78.- Sanciones por ERRORES ARITMETICOS EN  
DECLARACIONES.

ARTICULO 80.- Sanciones relacionadas con el REGISTRO  
FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

ARTICULO 82.- Sanciones relacionadas con DECLARA-  
CIONES

ARTICULO 84.- Sanciones relacionadas con la CONTA--  
BILIDAD Y SUS COMPROBANTES.

ARTICULO 84-B.- Sanciones a INSTITUCIONES DE CREDITO

ARTICULO 84-D.- Sanciones de USUARIOS DE SERVICIOS.

ARTICULO 84-F.- Sanciones de FACTORAJE FINANCIERO.

ARTICULO 86.- Sanciones relacionadas con las FACULTA-

DES DE COMPROBACION.

ARTICULO 86-B.- Sanciones relacionadas con MARBETES.

ARTICULO 88.- Sanciones FUNCIONARIOS PUBLICOS.

ARTICULO 90.- Sanciones a TERCEROS.

ARTICULO 91.- Sanciones por INFRACCIONES INDETERMINADAS.

Es importante señalar que la lista que nos da el Código Fiscal de la Federación, no es de ninguna forma exhaustiva, ya que por el contrario existen muchas más disposiciones en distintos reglamentos administrativos en los que dentro de éstas, también existen infracciones y delitos.

Podría en determinado momento pensarse que la autoridad, en materia fiscal, ha quitado o evita aplicar en estricto sentido su carácter de obligatoriedad ya que en el caso de las infracciones se deja a la autoridad en forma discrecional, la facultad de condonarla o aplicar ésta entre su máximo y su mínimo.

Esto puede ser justificable tomando en consideración que como se indica anteriormente, las

aportaciones de los particulares, llámense Impuestos, Derechos, Aportaciones, Accesorios o cualquier otra denominación que se les dé, se revertirán a ellos mismos a través de beneficios, ya que tienen un carácter de orden público. Pretendiendo más que nada que los contribuyentes cumplan en forma voluntaria con sus obligaciones tributarias y que tengan conciencia de que el incumplimiento de éstas, puede resultar más gravoso que el beneficio que pudieran obtener.

Continuando con el estudio de la sanción tributaria, es atinado señalar que la misma es preponderantemente económica y dentro de éstas se puede condenar al obligado a:

**A) CUBRIR EL CREDITO FISCAL OMITIDO**

Es el débito originado por haber incurrido el sujeto en el supuesto generador que marca la ley, al no cubrirlo voluntariamente se obliga a que cubra su obligación omitida.

**B) AL PAGO DE RECARGOS**

Son los intereses que se cargan sobre el importe de la cantidad omitida, lo cual se hace con



el fin de resarcir la pérdida del poder adquirir el PODER ADQUISITIVO de dicha cantidad.

**C) AL PAGO DE MULTAS (De manera actualizada**

Es la sanción que se aplica por el no cumplimiento exacto de sus obligaciones fiscales al contribuyente evasor.

Estas tienen un fin represivo, es el castigo impune al contribuyente evasor y tiene además un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza para los demás sujetos a la misma obligación, ya que las multas no se establecen con el propósito de aumentar los ingresos del estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones fiscales.

Aun cuando pudiera parecer contradictorio, la autoridad, con base en lo expuesto en diversas disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, muestra flexibilidad y apego a la justicia al sancionar a los responsables de las infracciones, tal es el caso del contenido de los siguientes Artículos:

**ARTICULO 70- ULTIMO PARRAFO.-** Al señalar que las

multas que este capitulo establece en cantidades determinadas o entre una minima y otra maxima, que se deban aplicar a contribuyentes menores, las cantidades se consideran reducidas en un 50% de dichos montos.

**ARTICULO 73.-** Al señalar que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones legales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor.

**ARTICULO 74.-** Al establecer la facultad de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

**ARTICULO 75 - FRACCION IV.-** Que estipula que en el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto.

**ARTICULO 76 - PENULTIMO PARRAFO.-** Ya que se señala

que el pago de las multas en los términos de la Fracción I del mismo artículo 76, se podrá efectuar en parcialidades.

**ARTICULO 77.-** Señala que en los casos a que se refiere el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, las multas se aumentarán y disminuirán conforme a las siguientes reglas:

**II.- SE DISMINUIRAN:**

A) En un 25% del monto de las contribuciones omitidas cuando hayan sido objeto en dictamen o del beneficio indebido, excepto cuando existan agravantes en la comisión de la infracción.

B) En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido en el caso de la Fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

**ARTICULO 78.-** En el caso de omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, si se pa-

gan junto con sus accesorios dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa reducirá a la mitad.

No obstante lo anterior, en el Código Fiscal de la Federación, también se establecen supuestos concretos en que las sanciones se incrementan, tal y como se aprecia en el contenido de los siguientes artículos:

**ARTICULO 70.**-En cuanto a que establece la facultad de la autoridad para actualizar el monto de las multas cuando éstas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales.

El presente supuesto representa la parte medular de este trabajo, por lo que se analizará ampliamente en temas posteriores.

**ARTICULO 77.**- En los casos a que se refiere el artículo 76 del citado Código, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

**1.- SE AUMENTARAN.-**

A).- En un 20% del monto de las contribu-

ciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate de agravante señalada en la Fracción IV del artículo 75.

B) En un 60% del monto de los mismos conceptos antes señalados, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la Fracción II del artículo 75 del mismo Código.

C) En un 50% del importe de las contribuciones retenidas y recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la Fracción III del artículo 75 del propio Código.

Lo anterior lejos de ser una conducta antagónica a la facultad sancionadora de la autoridad, es por el contrario una prueba fehaciente de que la finalidad que se persigue al sancionar las conductas infractoras o violatorias de las disposiciones fiscales, no lo es el de recaudar sin importar los medios, sino el de crear conciencia en los contribuyentes de su obligación de contribuir con el gasto público.

**3.1.-REGLAS DE ACTUACION  
EN LA APLICACION DE LAS SANCIONES  
POR INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES  
FISCALES FEDERALES**

Tomando como ejemplo las multas que establece el Código Fiscal de la Federación, ya que como anteriormente se señaló, existen muchas otras que establecen sus propias sanciones.

Con el propósito de uniformar la actuación de las Autoridades Fiscales Centrales y Regionales en lo concerniente a la aplicación de multas por infracciones fiscales, sobre todo considerando las constantes reformas de las disposiciones fiscales federales publicadas en el Diario Oficial de la Federación, y como una respuesta normativa a la incidencia de inquietudes en esta materia, las Autoridades Hacendarias Superiores, jerárquicamente hablando, optaron por practicar las siguientes:

**REGLAS DE ACTUACION DE LAS  
AUTORIDADES FISCALES**

**PRMERA.-**

La regla básica para sancionar en materia

fiscal consiste fundamentalmente en imponer la multa prevista en el Código Fiscal de la Federación vigente, en el momento preciso en que se cometa la infracción, bien sea formal o de fondo, las disposiciones fiscales que fijan las infracciones y sanciones son de carácter sustantivo, no procedimental razón por la cual la multa deberá determinarse de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento en que el contribuyente incurra en el incumplimiento a la obligación fiscal, que es precisamente el momento en que comete la infracción.

#### **SEGUNDA.-**

Las infracciones de fondo son aquellas cuya comisión trae como consecuencia la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones; se consideraran cometidas en el momento en que se presenta la declaración del ejercicio; razón por la cual deberá sancionarse con la multa prevista en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente en el momento en que se presente dicha declaración; a continuación de muestran algunos ejemplos.

A.- Supongamos que el ejercicio revisado fue el de 1987 cuya declaración anual se presentó en marzo de 1988 y la liquidación se emitió en 1990; en

este supuesto se deberá imponer la multa de acuerdo con el artículo 76 vigente en el ejercicio revisado no en el momento de la emisión de la liquidación, sino en el momento en que se presentó la declaración del ejercicio, o sea en 1988, que es cuando se presentó la declaración pagando el impuesto en una cantidad menor que la debida.

B.- Supongamos que el ejercicio revisado fue el de 1990 cuya declaración del ejercicio se presentó en febrero de 1991 y la liquidación se emitió en mayo de 1992; en este supuesto se impondrá la multa de acuerdo con el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente en el momento de la presentación de la declaración del ejercicio, o sea febrero de 1991.

C.- Supongamos que el ejercicio revisado fue el de 1991 cuya declaración del ejercicio se presentó:

-En marzo de 1992 y la liquidación se emitió en junio del mismo año; en este supuesto se aplicará la multa prevista en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación vigente en el momento de la presentación de la declaración del ejercicio, o sea en marzo de 1992.



- En forma extemporánea no espontánea el 23 de julio de 1992, ya bajo la vigencia de la reforma del artículo 76; en este caso se aplicará multa prevista en el artículo 76 ya reformado, la razón legal obedece a que la presentación de la declaración del ejercicio se efectuó estando ya en vigor la reforma al citado precepto.

De acuerdo a lo señalado en esta regla, las multas previstas en la Fracción II del multicitado artículo 76 vigente a partir del 21 de julio del presente año, se aplicarán por regla general a partir de 1993; y en casos muy aislados, como son aquellos en lo que la declaración del ejercicio 1991; o anteriores, se presente en forma extemporánea no espontánea a partir del 21 de julio del año de 1992, ya bajo la vigencia de la REFORMA (Reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación, de fecha 20 de julio de 1992).

#### **TERCERA.-**

Tratándose de los contribuyentes omisos en la presentación de la declaración del ejercicio, se sancionarán aplicándoles las multas previstas en el artículo 76 del Código fiscal de la federación vigen-

te al vencimiento del plazo de los ordenamientos fiscales para la presentación y pago de las contribuciones causadas en el ejercicio fiscal de que se trate. Cuando la declaración del ejercicio la presenten después de iniciadas las facultades de comprobación, se aplicará la regla general de atender al momento de la presentación de la declaración.

#### CUARTA.-

Las infracciones llamadas **FORMALES** son aquellas cuya comisión no trae como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones; se consideran cometidas en el ejercicio en que se incurre en el incumplimiento a una obligación meramente formal; cuando se trate de infracciones que se cometan en forma **CONTINUADA** se consideran cometidas en el ejercicio en que la autoridad fiscal las descubra con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación. Las multas por infracciones **FORMALES** están establecidas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima; de acuerdo con la normatividad existente en principio se impondrán las multas mínimas y solo cuando se presentan las agravantes relativas a la reincidencia o que la infracción se haya cometido en forma **CONTINUADA**, se aplicarán las multas máximas.

**QUINTA.-**

Las multas de fondo previstas en la Fracción II, del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, cuya reforma entrò en vigor el 21 de julio del año 1992, estàn comprendidas entre el 70% al 100% de las contribuciones omitidas actualizadas; en principio se aplicará la mínima, o sea el 70% y solo en aquellos casos en los que la infracción se cometa con alguna de las agravantes previstas en el artículo 75 del Código citado. Se impondrá la máxima, o sea el 100% debiendo tener especial cuidado en motivar el por qué de la imposición del 100%, verbalizando en forma clara y precisa la agravante de que se trate.

**SEXTA.-**

Por lo que se refiere a la autocorrección fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias, los contribuyentes se continuaràn autoaplicando la multa del 50% sobre el monto de las contribuciones omitidas actualizadas, de acuerdo con la Fracción I del multicitado artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

SEPTIMA.-

Por último, resulta oportuno señalar que tratándose de pagos provisionales no procede la aplicación de multas de fondo de acuerdo con el artículo 76 del Código Fiscal; más bien procede imponer la multa formal del 20% del pago provisional no efectuado o efectuado en cantidad menor de la debida, de conformidad con lo previsto al respecto en la Fracción IV del artículo 82 en relación, con la Fracción IV del artículo 81 del ordenamiento citado.

### 3.2 PROCEDIMIENTO DE LA AUTORIDAD PARA LA DETERMINACION E IMPOSICION DE SANCIONES

#### 3.2.1. COMPETENCIA DE ORIGEN PARA LA DETERMINACION E IMPOSICION DE MULTAS

Conforme a las atribuciones que confiere el Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, corresponde imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales en la materia de su competencia a las siguientes unidades administrativas.

- \* Administración General de Recaudación (Artículo 52 fracción I).
- \* Administración Especial de Recaudación (Artículo 53 fracciones VII y XIV)
- \* Administración General de Auditoría Fiscal Federal (Artículo 59 fracción XXIII).
- \* Administración Especial de Auditoría Fiscal Federal (Artículo 60 fracción XVII).
- \* Administración General Jurídica de Ingresos (Artículo 63 fracción XVIII).
- \* Administración General de Aduanas (Artículo 72 fracciones XXVI y XXVII).
- \* Administración Especial Jurídica de Ingresos. (Ar-

tículo 64 fracción VIII).

- \* Administraciones Locales de Recaudación (Artículo 111 apartado A fracciones IX, XV y XXIII).
- \* Administraciones Locales de Auditoría Fiscal (Artículo 111 apartado B fracción XVII).
- \* Administraciones Locales de Auditoría Fiscal (Artículo 111 apartado B fracción XVII).
- \* Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos (Artículo 111 apartado C fracción VIII).
- \* Aduanas. (Artículo 114, apartado A fracciones XI y XVIII)
- \* Administradores Regionales y Locales, Coordinadores Administrativos Locales, Delegados, Administradores de las Aduanas, Directores, Administradores, Subdirectores, Subadministradores, Subdelegados, Jefes de Unidad, de Departamento y de Oficina (Artículo 126 fracción III).

### 3.2.2. DE LA COMPETENCIA DELEGADA

Asimismo, se delega la facultad de imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales en la materia de su competencia, a los servidores públicos que en forma específica señala el Acuerdo en el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de marzo de 1989 y reformado mediante Acuerdos de 15 de marzo de 1993, 14 de febrero de 1994 y 24 de octubre de 1994.

### 3.2.3. PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICION DE MULTAS

#### REVISION Y ANALISIS DE LOS DOCUMENTOS PARA LA IMPOSICION DE MULTAS

Una vez que obre en poder de la unidad administrativa competente para imponer multas, el expediente integrado con motivo de la infracción cometida por el contribuyente, procederá a su estudio y análisis, elaborando la resolución correspondiente, de la siguiente manera:

- a) Verificará si la infracción que da origen a una multa deriva del incumplimiento a un requerimiento, caso en el cual deberá cerciorarse si el mismo estuvo debidamente notificado y no fue impugnado, así como si el término concedido para el desahogo del requerimiento ya transcurrió, en cuyo caso procederá a la elaboración de la resolución respectiva.
- b) Si la infracción deriva de incumplimiento a una obligación fiscal, la unidad administrativa compe-

tente, verificará si no ha sido cumplida dicha obligación en forma espontánea o si no ha existido fuerza mayor o caso fortuito que haya dado origen el cumplimiento, ya que en caso de ser así no será procedente imponer multa alguna.

No se considerará que el cumplimiento es espontáneo, en el caso de que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o bien haya mediado requerimiento o cualquier otra cuestión notificada por las mismas, pendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales o la omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los tres meses siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente, formulado por Contador Público, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas durante el dictamen.

Es de mencionarse que siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios, corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los



contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. En el supuesto de que la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

#### 3.2.4. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA IMPOSICION DE LAS MULTAS

En cumplimiento a la garantía de legalidad tutelada en el artículo 16 Constitucional y el Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones que emitan las autoridades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante las cuales se impongan multas, deberán estar debidamente fundadas y motivadas.

Para ello en primer término, conviene precisar los conceptos de fundamentación y motivación emitidos por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al constituir jurisprudencia, resulta obligatorio su observancia para cualquier autoridad.

En efecto, fundar una resolución, implica que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y motivarla significa que deben señalarse las circunstancias especiales, razones par-

ticulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión de la resolución, siendo necesario además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en caso concreto se configuren las hipótesis normativa.

### 3.2.5. DE LAS MULTAS EN CANTIDAD DETERMINADA O ENTRE UNA MINIMA Y OTRA MAXIMA

El Código Fiscal de la Federación en su Título IV Capítulo I y la Ley Aduanera en su Título VII Capítulo Único establecen multas en cantidad determinada, en las que no hay margen de discrecionalidad para la autoridad, ya que sus montos se deben ajustar a los preceptos legales que la contemplen.

Asimismo, dichos ordenamientos establecen multas entre una mínima y otra máxima, en las cuales la autoridad sancionadora si tiene facultad discrecional para su determinación, tomando en cuenta para ello la gravedad de la falta, la capacidad económica, la reincidencia, la continuidad de la falta, y en su caso, la intencionalidad y el monto del perjuicio sufrido por el fisco, así como las demás circunstancias que se presenten en cada asunto concreto.

### 3.2.6. AGRAVANTES

Para la determinación cuantitativa de las multas, la autoridad fiscal al emitir la resolución de imposición de sanciones, deberá tomar en consideración lo indicado en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, esto es las agravantes contenidas en sus fracciones I a V, que a la letra dicen:

"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 impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancionen 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 siguientes

supuestos:

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

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

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

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

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

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o gravados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de

las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

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

IV. Igualmente es agravante, la omisión de la infracción 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.

### **3.2.7. DESVIO DE PODER**

Se está frente a desvío de poder, cuando a pesar de la apariencia de legalidad de la sanción, la misma es desproporcionada a la gravedad de la infracción y a las condiciones económicas del infractor, o bien no se distingue que se cometió con dolo o fue por negligencia, si es la primera falta o es reincidente y otras circunstancias reales y particulares del caso.

El desvío de poder es un vicio del acto

administrativo que lo hace anulable cuando la autoridad al emitir su resolución se basa en motivos diversos de aquéllos que debieron inspirarlo por la causa del acto, y se denomina así porque se utilizan medios no autorizados por la ley para alcanzar un fin lícito, porque en estos casos el fin no justifica los medios, toda vez que el fin es la sanción retributiva o ejemplificativa y no por ello la autoridad sancionadora no debe dejar de darle importancia a la cuantificación del monto o hacerlo en forma arbitraria. También existe desvío de poder cuando se utilizan los medios previstos en la ley pero el fin es distinto al perseguido por la misma.

En este contexto, la gravedad de una falta se calificará en forma discrecional, pero procurando actuar con equidad y tomando en cuenta la naturaleza misma de la infracción, expresándose así en la resolución que se emita.

### **3.2.8. DE LA DETERMINACION ECONOMICA DEL INFRACCTOR**

#### **I. PERSONAS MORALES QUE TRIBUTAN SEGUN LO DISPUESTO POR EL TITULO II DE LA LAY DEL IMPUESTO DOBRE LA RENTA.**

Para el caso de personas morales que tributan según lo dispuesto por el Título II de la

Ley del Impuesto Sobre la Renta, será necesario dividir el activo total entre el pasivo total que se determine, cuyo resultado dará el factor que represente la situación económica del contribuyente

Los datos anteriores se deberán tomar de la copia de la declaración anual del impuesto sobre la renta correspondiente al último ejercicio regular y de sus complementarias en su caso, así como del último estado de posición financiera analítica.

Si el factor que resulte se encuentra entre 0.00 a 0.50, la situación económica del contribuyente se considerará precaria.

Si el factor que resulte se encuentra entre 0.51 y 1.25, la situación económica del contribuyente se considerará media.

Si el factor que resulte es de 1.26 en adelante, la situación económica del contribuyente se considerará buena.

**II.- PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES A QUE SE REFIERE EL TITULO III DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Para el caso de personas morales no

contribuyentes a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será necesario dividir el remanente distribuible entre el salario mínimo vigente a la fecha de las declaraciones, de la circunscripción territorial en que se localice el domicilio del contribuyente, elevado al año, cuyo resultado dará el factor que represente su situación económica.

En este supuesto, los datos se obtendrán de la carátula de la declaración anual correspondiente al último ejercicio por el que conforme a la Ley del impuesto sobre la Renta, se tuvo la obligación de presentarla, así como de las complementarias en su caso.

Si el factor que resulte se encuentra entre 0.00 a 2, la situación económica del contribuyente se considerará precaria.

Si el factor que resulte se encuentra entre 2.01 a 5, la situación económica del contribuyente se considerará media.

Si el factor que resulte es de 5.01 en adelante, la situación económica del contribuyente se



considerará buena.

#### 7.- DE LOS PARAMETROS PARA DETERMINAR UNA MULTA ENTRE UNA MINIMA Y UNA MAXIMA.

Como quedó establecido en el punto número 6.3, para la determinación de una multa en donde exista un mínimo y un máximo, deberá tomarse en consideración básicamente elementos como la gravedad de la falta o perjuicio al fisco, la negligencia, el dolo, la condición económica, si el infractor es reincidente, si hizo uso indebido de documentos o si se trata de omisión de contribuciones retenidas, es por ello, que en el anexo número 1, se contienen cuadros en donde se conjugan estos cuatro elementos para determinar el monto de la multa a imponer, el cual podrá ser modificado en base a los demás elementos que concurran en cada caso concreto, como pueden ser entre otros, la intencionalidad, el perjuicio al fisco, la negligencia o mala fe y la espontaneidad en el cumplimiento de la obligación fiscal.

#### 8. DE LA REDUCCION O AUMENTO DE LAS MULTAS

Es importante precisar que para la determinación del monto final de la multa, inciden

otros elementos que caracterizan a determinados casos, y que se encuentran previstos en los preceptos legales que a continuación se mencionan.

En efecto, en tratándose de contribuyentes menores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la renta, el artículo 70 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, determina que las multas previstas en su capítulo I del Título Cuarto, se considerarán reducidas en un 50%.

Asimismo, en su artículo 77 se establecen los casos en los cuales se aumentarán o disminuirán multas originadas por infracciones por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, excepto en materia de comercio exterior, mismo que a continuación se transcribe:

"ARTICULO 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) En 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, aún después de que el infractor hubiera pagado en los términos del artículo precedente.

II. Se disminuirán:

a) En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto de dictamen, o del 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. 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 II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa."

De igual forma, el artículo 133 de la Ley Aduanera, determina que cuando la omisión de impuestos se deba a inexacta clasificación arancelaria, se trate de la misma partida de los impuestos generales de importación o exportación y la descripción naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías que hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad, la sanción correspondiente podrá disminuirse en un 66%.

### 3.3 NATURALEZA JURIDICA DE LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS FISCALES.

A partir del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación en el mes de diciembre de 1989, vigente desde el día 01 de enero de 1990, el Código Fiscal de la Federación regula la actualización de las multas fiscales en los siguientes términos:

ARTICULO 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 incurran en Responsabilidad Penal.

El monto de las multas que este capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre con el factor que se obtenga de dividir el índice nacional de precios al consumidor del penúltimo mes del calendario anterior al de la fecha para la cual se efectuará la actualización, entre el citado índice correspondiente al quinto mes inmediato anterior al de esa fecha. La Secretaría 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.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

**ARTICULO 17-A.- FACTOR DE ACTUALIZACION DE CONTRIBUCIONES.-** Se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.

En relación al factor de actualización el artículo 7-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que: **PARA LOS EFECTOS DEL ARTICULO 17-A DEL CODIGO, EL FACTOR DE ACTUALIZACION AQUE EL MISMO SE REFIERE DEBERA CALCULARSE HASTA EL DIEZMILESIMO.**

Por otra parte la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles, vigente a partir del día 01 de enero de 1990, en su artículo 2o. Transitorio, en su Fracción IV señala: LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS A QUE SE REFIERE EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 70 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION SE EFECTUARA SOBRE LAS CANTIDADES VIGENTES AL 31 DE DICIEMBRE DE 1989.

#### 3.4. PROCEDIMIENTO PARA LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS FISCALES

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 70 establece respecto de la actualización del monto de las multas fijadas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, que se actualizarán en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre de 1992, con el factor que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del penúltimo mes de calendario anterior al de la fecha para la cual se efectuó la actualización, entre el citado índice correspondiente al quinto mes inmediato anterior al de esa fecha. La Secretaría 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.

El contenido del párrafo anterior no crea problema alguno, ya que al momento de aplicarse la sanción se impondrá la que en ese instante se encuentre vigente, o sea, el monto que la autoridad haya obtenido del procedimiento señalado, inclusive que haya publicado en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo, el artículo 70 en su Tercer Párrafo estipula que cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A del mismo Código.

Además, las cantidades que resulten de los términos de la actualización, se ajustarán de conformidad con la tabla que al respecto señala, ejemplo:

En el supuesto de la imposición de una multa en cantidad de \$50,000.00 que debiera pagarse máximo el día 15 de enero de 1992 por disposición expresa en el mismo oficio sancionador, no cu-



briéndose hasta el día 20 de noviembre del mismo año, por haber hecho uso de alguno de los medios de defensa, la operación de actualización sería la siguiente:

$$\frac{\text{INPC OCTUBRE DE 1992}}{\text{INPC DIC. DE 1991}} = \frac{32653.8}{29832.5} = \text{FACTOR DE ACT.} = 1.09$$

$$1.09 \times 50,000.00 = 54,500$$

**MULTA ACTUALIZADA = \$ 54,500.00**

Por otra parte en el caso de la imposición de una multa a una persona moral en los términos del artículo 76 Fracción II del Código Fiscal de la Federación (100% de las contribuciones omitidas, actualizadas), por la omisión del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 1990, cuya declaración anual del ejercicio se presentó en el mes de julio de 1991 y el oficio sancionador se emitió en el mes de septiembre del citado año, señalándose como fecha límite de pago el día 20 de octubre del mismo año, realizándose el pago el mes de diciembre siguiente, la multa aplicable es la vigente en el momento de la presentación de la declaración del ejercicio, es decir, febrero de 1991, y el procedimiento de actualización es el siguiente:

IMPUESTO OMITIDO \$100,000.00

ACTUALIZACION DEL IMPUESTO OMITIDO

INCP JUNIO 1991 27,401.5  
----- = FACTOR DE ACT. = 1.2  
INPC MARZO 1991 26,576.0

1.2 X 100,000 = \$ 102,000

IMPUESTO ACTUALIZADO = \$102,000

MULTA ARTICULO 76 FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA  
FEDERACION-----\$102,000

ACTUALIZACION DE LA MULTA

INCP NOV. 1991 29,146.40  
----- = FACTOR DE ACT. = 1.02  
INPC SEP. 1991 28,113.3

1.02 X 102,000 = \$ 104,040

MULTA ACTUALIZADA -----\$ 104,040

Cabe señalar que para la actualización de la contribución omitida, se consideró el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de marzo de 1991, toda vez que la fecha límite para presentar la declaración anual del ejercicio de 1990, fue hasta el último día del mes de marzo, y cuando incumplió fue a partir de abril del mismo año.

### 3.5.- LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ACTUALIZACION DE LAS MULTAS FISCALES FEDERALES

Una vez delimitado el marco legal de las sanciones administrativas aplicables por la inobservancia de las disposiciones fiscales, entraremos al análisis y estudio de la inconstitucionalidad de la actualización de las multas fiscales establecida en el Código Fiscal de la Federación, en el tercer párrafo del artículo 70, el cual a la letra dice: CUANDO LAS MULTAS NO SE PAGUEN EN LA FECHA ESTABLECIDA EN LAS DISPOSICIONES FISCALES, EL MONTO DE LAS MISMAS SE ACTUALIZARA DESDE EL MES EN QUE DEBIO HACERSE EL PAGO Y HASTA QUE EL MISMO SE EFECTUE, EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 17-A DE ESTE CODIGO.

La actualización de las multas fiscales en el ámbito federal resulta, por si sola, violatoria del artículo 22 Constitucional toda vez que señala claramente que:

"QUEDAN PROHIBIDAS LAS PENAS DE MUTILACION Y DE INFAMIA, LA MARCA, LOS AZOTES, LOS PALOS, EL TORMENTO DE CUALQUIER ESPECIE, LA MULTA EXCESIVA, LA CONFISCACION DE BIENES Y CUALESQUIERA OTRAS PENAS INUSITADAS Y TRASCENDENTALES".

El artículo 22 Constitucional en comento.

No establece un límite para la imposición de multas, por lo que la autoridad federal tiene la potestad, para en cada caso, de hacer la calificación de la multa a imponer.

Así, el concepto de multa excesiva se puede establecer tomando en consideración los elementos que la integran, partiendo tanto de la acepción gramatical del término EXCESIVO como de las interpretaciones realizadas para la doctrina y jurisprudencia, que son:

a) En primer término, resulta excesiva cuando la sanción pecunaria impuesta al infractor para reprimir y prevenir la infracción tributaria, salga de los límites de lo ordinario o de lo razonable.

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

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

d) Para que una multa no sea inconstitucional, debe en el establecimiento del monto pecunario, tener en cuenta las condiciones individuales del infractor en concordancia con las circunstancias mismas del hecho que las motiva.

e) Las multas excesivas pueden estar establecidas en la misma ley, cuando la sanción pecunaria sea fija e invariable, ya sea en cantidad o porcentaje determinado. Impidiendo a la autoridad administrativa individualizar el monto de la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que al imponer la multa, no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor, ni el ilícito fiscal.

f) Lo excesivo de una multa se ocasiona también cuando una vez determinado el monto de la misma, éste aumenta continuamente por el simple transcurso del tiempo, sin tomar en cuenta las condiciones económicas del infractor, la gravedad de la infracción, las consecuencias que ocasiona, etc.

Si bien, al imponerse inicialmente la multa se toman en cuenta los referidos conceptos, al aplicarse la actualización al momento de las sanciones, indudablemente pueden variar las condiciones antes aludidas, de tal manera que

puede no justificar el monto actualizado de la multa impuesta originalmente, luego entonces se considerarían las condiciones o circunstancias que prevalecieron al momento de cometer la infracción o de imponer la multa concretamente, y no las condiciones distintas o posteriores, a fin de justificar el nuevo monto o el incremento del mismo.

Por tanto, para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, deben tenerse presentes la correspondencia entre la cuantía de la multa y, la fortuna y las condiciones económicas del infractor, que la sanción esté en proporción con el valor del negocio en el que se cometió la infracción que se castiga, y tomando en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se encuentran la prevención y represión y la evasión tributaria; el carácter de la multa también debe atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es una cantidad o porcentaje fijo establecido en ley, o bien cuando el monto de la sanción pecunaria varía en aumento constante por el transcurso del tiempo, bajo cualquier nominación que se le de.

Entonces, al tenor de los razonamientos que anteceden, se puede concluir que, por lo que toca a

la ley, una multa será considerada excesiva y por lo tanto inconstitucional cuando se den los siguientes supuestos:

a).- Cuando se fije como multa al momento de la imposición una cantidad invariable.

b).- Cuando una vez determinado el monto de la misma, éste se incremente constantemente por el transcurso del tiempo (la actualización), de tal manera, que no se tome en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor.

Cabe hacer incapiè que en la elaboración del presente trabajo se estudiò el segundo supuesto de los antes citados, èsto es, el realtivo a la actualización de las multas fiscales.

La Autoridad Fiscal, al encontrarse en los anteriores supuestos no aprecia desde el punto de vista legal, el carácter excesivo de la multa impuesta, debido a que la Autoridad Administrativa no està obligada a individualizar el monto de la sanción y por lo tanto no existen parámetros de comparación, para determinar si la multa carece de

proporcionalidad o va más allá de lo razonable.

Luego entonces, es indiscutible que cuando se ha determinado el monto, e impuesto la multa administrativa considerando que se hubieran valorado las circunstancias particulares del caso que prevalecieron al cometer la transgresión, tanto de la conducta misma como del infractor, es evidente que al incrementar el monto de la misma, se está aplicando en desproporción, esto es, sin individualizar el caso concreto de cada infractor.

Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la Justicia Federal ha dado a lo dispuesto en los preceptos constitucionales citados, se debe concluir que los requisitos son los siguientes

1.- Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.

2.- Que la misma se encuentre debidamente motivada; que señale con precisión las circunstancias



especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

3.- Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa; que se tome en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

4.- Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre, un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable el caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto intermedio entre los dos.

En este orden de ideas, al establecer el Legislador en el artículo 70 el Código Fiscal de la Federación que:

CUANDO LAS MULTAS NO SE PAGUEN EN LA FECHA ESTABLECIDA EN LAS DISPOSICIONES FISCALES, EL MONTO DE LAS MISMAS SE ACTUALIZARA DESDE EL MES EN QUE DEBIO HACERSE EL PAGO Y HASTA QUE EL MISMO SE EFECTUE, EN LOS

TERMINOS DEL ARTICULO 17-A DE ESTE CODIGO, en virtud de que no toma en cuenta las circunstancias especiales del infractor, impidiendo la individualización de la sanción al actualizar el monto de la multa impuesta, dando lugar así a la aplicación en exceso, ya que como ha quedado claro, el monto de la multa impuesta mediante resolución emitida por autoridad administrativa, hasta en tanto no se pague, es indeterminada realmente, pues su monto variará indebidamente a causa de la actualización.

Por último, cabe hacer incapié en que el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de los contribuyentes de pagar recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno; asimismo establece una indemnización del 20% del valor de los cheques, que siendo recibidos por las autoridades fiscales y presentados en tiempo, no sean pagados.

De lo anterior, se deduce que la actualización de las multas no son consideradas como indemnización, ni mucho menos como un accesorio distinto de los señalados en el artículo 2 del Código Fiscal antes citado, sino que lo más aceptable es considerarla como una variante de las multas ya

impuestas, concretamente del monto de éstas.

Ahora bien, la actualización de las multas fiscales federales se realiza en contravención de las propias disposiciones fiscales; por contravenir se debe entender conforme al Diccionario de la Lengua Española como OBRAR EN CONTRA DE LO QUE ESTA MANDADO y en la especie los artículos 17-A y 21 comentados, se contravienen.

El artículo 21 del Código Fiscal a partir de enero de 1990 y el vigente a partir de enero de 1991 y hasta 1995 obligan a la actualización y, a un pago de recargos en concepto de indemnización.

El Código Tributario hasta el 31 de diciembre de 1989 al igual que actual Código, sostiene que la falta de pago oportuno como indemnización, generaba un recargo para el moroso. Circunstancia del todo razonable, que servía para resarcir al Fisco por no obtener en forma oportuna el pago de una contribución, la que al percibirse se encontraba demeritada por el solo transcurso del tiempo.

Con las reformas del Código a partir de 1990, hasta y el vigente en 1995 se adiciona el

artículo 17-A que permite al Fiscal mantener el valor presente de una contribución independientemente del tiempo que transcurra.

Luego entonces los artículos 21 y 17-A vigentes a partir de enero de 1990, se contravienen entre sí, ya que carece de razón y sentido que el Fisco obtenga una indemnización de un daño que no existe. Es decir, que al aplicar una de las dos disposiciones fiscales citadas, se cumple con la obligación de resarcir el daño.

En efecto para que exista una indemnización es requisito sine qua non la existencia de un daño, porque sólo éste es reparable. Es decir, el menoscabo en el patrimonio es el que origina el daño, sino hay menoscabo no hay daño y por lo tanto no debe darse la indemnización.

En la exposición de motivos de la iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el año de 1990, claramente se expresó que a fin de que la erosión de la moneda por el transcurso del tiempo no incidiera sobre las contribuciones, las mismas se actualizarían

desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

En tal evento, es evidente que al actualizarse una contribución no se sufre un daño, que sería el único por virtud del cual, serviría de origen a una indemnización. Por lo tanto, si el artículo 21 prevee el pago de un recargo en concepto de indemnización, dicho precepto contraviene lo previsto por el artículo 17-A, o viceversa, porque el particular contribuye con una cantidad extra que no es propiamente una indemnización.

Por lo tanto al ser una indemnización los recargos señalados por el artículo 21 del Código Tributario por un daño que evidentemente al existir el artículo 17-A en ese Código no se da, resulta que dichos preceptos se contraponen, debiendo aplicarse tan solo uno de los dos, pero no ambos.

Por lo tanto, tenemos que el estado no puede sostener que tenga derecho a percibir una doble indemnización, porque ningún precepto legal la faculta para ello, y de pretenderse lo contrario se rompería con el principio de la proporcionalidad, porque el recargo sería tanto como una cantidad adicional para su entero al Fisco.

## CITAS BIBLIOGRAFICAS

### CAPITULO III

- (14) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION  
Arts. 70 a 91
  
- (15) REGLAMENTOS  
91 a 115 bis
  
- (16) INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR  
1991 y 1992 D.F.
  
- (17) REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE  
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

## CONCLUSIONES

1.- El Código Fiscal de la Federación clasifica y define claramente lo que son los Impuestos, las aportaciones de Seguridad Social, las Contribuciones de Mejoras, y los Derechos; asimismo deja claro el carácter de accesorio de los Recargos, Sanciones, los Gastos de Ejecución, la Indemnización.

2.- Es clara e inconfundible la diferencia existente entre una Infracción fiscal y un delito, atendiendo a la norma que lo regula, el Poder que Sanciona, la sanción aplicable, el bien jurídico y la repercusión al vulnerarse el mismo.

3.- La Sanción fiscal es la consecuencia de la infracción a las disposiciones fiscales previamente establecidas, que procuran el aseguramiento del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos obligados.

4.- Los recursos son los intereses que se agregan sobre el importe de las contribuciones omitidas, con el fin de resarcir la pérdida del poder adquisitivo de dicha cantidad.

5.- La actualización de las multas fiscales es una variante del monto de la multa impuesta, y se considera como parte integrante del mismo concepto y no como un accesorio distinto.

6.- El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente, contempla como indemnización por la falta de pago oportuno de las contribuciones a cargo de los contribuyentes, únicamente los recargos y la indemnización del 20% del valor de los cheques no pagados.

7.- La Infracción Fiscal es una conducta típica, antijurídica, culpable y punible, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona física o moral, que es sancionada con una pena económica, por una Autoridad Administrativa, que también puede crear consecuencias del orden penal.

8.- Está plenamente delimitada y fundamentada la facultad de la Autoridad Administrativa para sancionar las conductas infractoras de las disposiciones fiscales,; así mismo de la Autoridad Judicial para sancionar las conductas, en materia tributaria, que impliquen delitos.



9.- La finalidad de la actividad sancionadora de la Autoridad Administrativa es crear un riesgo al infractor fiscal, aumentando las probabilidades de que el incumplimiento resulte más gravoso que el mismo cumplimiento voluntario, destruyendo así la práctica de las conductas tendientes a la evasión fiscal.

10.- Las causas que llevan al contribuyente a evitar el pago de sus contribuciones son múltiples y de diversas índoles, como son: Las económicas, psicológicas, el desconocimiento, técnicas, todas ellas trayendo como consecuencia primordial la reducción de la Recaudación fiscal.

11.- Para generalizar el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones fiscales tributarias, es necesario, entre otras cosas: crear una conciencia fiscal, mejorar la capacidad de los órganos de la Administración fiscal, mejorar la formulación y agrupación de las normas impositivas haciéndolas cada vez más claras, prácticas y fáciles de cumplir, darles cada vez mayor y mejor difusión, y dar a los contribuyentes obligados la asistencia y orientación necesaria.

12.- La actualización de las multas fiscales en el ámbito federal, es violatoria del artículo 22 Constitucional, en virtud de que impide tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor y de la conducta infractora, impidiendo así la individualización de la sanción, dando lugar a la aplicación de multas excesivas al realizar la actualización del monto de las mismas.

13.- Es indebida la aplicación simultánea de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la federación, ya que implica exigir doble indemnización.

14.- Se debe señalar, en forma clara en el Código Fiscal de la Federación, bajo qué concepto se exige la actualización, ya que no se contempla como un accesorio.

## BIBLIOGRAFIA

- 1) CASTELLANOS, Fernando  
Lineamientos Elementales de Derecho Penal  
Pàgs. 117-119
- 2) CARRETERO Pèrez, Adolfo  
Derecho Financiero  
Pàgs. 493-494
- 3) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION  
Arts. 70, 116, 120, 142 y Reglamento
- 4) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS  
UNIDOS MEXICANOS  
Arts. 21 y 73 Fracc. XXI
- 5) ILLANES, Luis  
Un Sistema de Inspecciones  
y Sanciones Tributarias.  
Pàgs. 426-429

- 6) INDICE NACIONAL DE PRECIOS  
AL CONSUMIDOR  
1991 y 1992 D.F.
- 7) JARACH, Dino  
El Ilícito Tributario  
Pàg. 112-113
- 8) JIMENEZ de Asúa, Luis.  
Tratado de Derecho Penal  
Tomo III Pàg. 329
- 9) KELSEN, Hans  
Teoría General del Estado  
Pàg. 311
- 10) LOMELI Cerezo, Margarita  
El Poder Sancionador de la Administración  
Pública en Materia Fiscal.  
Pàgs. 95-206
- 11) MONTORO Puerto  
Tratado de Derecho Penal  
Tomo III Pàgs. 178-179
- 12) SAINZ de Bujanda, Fernando  
Hacienda y Derecho  
Tomo II Pàgs. 210  
Tomo V Pàgs. 535 - 558

13) VILLEGAS Basavilbaso, Benjamín  
Derecho Administrativo  
Tomo V      Págs. 262

13) VILLEGAS Basavilbaso, Benjamín

Derecho Administrativo

Tomo V      Págs. 262