

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

FACULTAD DE DERECHO

LA COEXISTENCIA DE SANCIONES PUNITIVAS,
DE MULTA Y DE PRIVACIÓN DE LA LIBERTAD,
EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

TESIS

QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS PARA
OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN:

DERECHO

PRESENTA

ALEJANDRO DÍAZ REYES

CENTRO UNIVERSITARIO.
QUERETARO, QRO; ENERO DE 2001.

BIBLIOTECA CENTRAL UAQ

"ROBERTO RUIZ OBREGÓN"

No. Reg. ~~464400~~

TS

Clas. A344.3

A542C

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por concederme la vida y la dicha de ver realizada una de las metas más importantes de mi vida.

A MIS PADRES:

*Benhur, por su sacrificio, apoyo y cariño
Silvia, por todos sus desvelos, cariño y
por alentarme en el logro de mis metas.*

A MIS HERMANOS:

*Aracelí, Luis Alberto y Silvia Liliana, por
brindarme siempre su apoyo
incondicional.*

A MIS ABUELOS Y TIOS:

*Que siempre me han manifestado su
apoyo y cariño.*

DEDICATORIAS

A Dios ,a mis padres, a mis hermanos, a mis Abuelos y Tios, y a todos mis amigos que de manera directa e indirecta contribuyeron con su apoyo a alentarme en la terminación de la presente tesis.

INTRODUCCION.

Debemos comenzar diciendo que es de incuestionable trascendencia para el Estado la realización o desarrollo de variadas actividades, que le resultan indispensables en el cumplimiento de los fines que precisamente constituyen su justificación como ente político, para lo cual requiere allegarse de los recursos materiales necesarios que le permitan cubrir esas actividades, recurriendo para tal objeto, a diversas fuentes de ingreso, dentro de las que se destaca a las contribuciones, por ser la fuente más importante de ingresos del Estado Mexicano (y en especial al impuesto), misma que al ser actualizada genera la obligación fiscal, con el consubstancial efecto, que es la materialización de una relación jurídico-fiscal, entre el acreedor, que es el Estado, quien tiene la potestad, de exigir el cumplimiento de las mismas, y el gobernado contribuyente, sobre quien recae la carga u obligación pública de realizar el pago de la contribución.

Situándonos dentro de este ámbito y a través de conversaciones con contribuyentes y profesionales de la materia, de revistas, televisión y en general en cualquier medio de comunicación, son dos los temas de discusión que en ellos se abordan principalmente.

El primero se refiere al alto costo impositivo que los gobiernos recientes y el actual están implementando en contra de los gobernados, a través de la autoridad hacendaría y como consecuencia se traduce en una enorme presión fiscalizadora, que

la misma está ejerciendo sobre los particulares entendidos estos como personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, tendiente a comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El segundo tema es consecuencia del anterior, y el cual ubicamos dentro de la Potestad Sancionadora Punitiva, que en esta materia impera, que se actualiza ante el incumplimiento de alguna obligación fiscal y su consubstancial encuadrando en la correspondiente hipótesis normativa reguladora del ilícito en materia fiscal (contravención o delito tributario).

Esto último representa parte de lo que constituye en la actualidad un reclamo generalizado de los contribuyentes, al considerar que, el Estado se está excediendo al ejercer esta potestad sancionadora, situación que se encuentra inmersa dentro de una de las grandes problemáticas a las que el Estado se enfrenta a la hora de la recaudación, como es la resistencia o incumplimiento de los particulares a aportar sus contribuciones, planteando así una enorme complejidad, ya que, Independientemente de las múltiples teorías con las que se ha pretendido apuntalar y hasta justificar la existencia de estas figuras jurídicas tributarias, y del poder coercitivo del estado para disponer de las mismas en caso de incumplimiento, soportar el pago de alguna contribución, no es fácil aún de entender para el común de los miembros de la sociedad, esto debido a diversos factores que influyen en la resistencia de los contribuyentes como es la visión social tan negativa que de la aplicación de los

recursos se tiene del Estado, al no ver traducidas esas aportaciones en verdaderos satisfactores sociales que los favorezcan y en cambio si observan entre otros factores, el altísimo gasto innecesario que en ciertos rubros el Estado implementa, basta ver las recientes campañas publicitarias que implementaron los distintos partidos políticos en sus precampaña electorales y que resultaron ser las más costosas y absurdas en la historia política de nuestro país, si de por sí el presupuesto es escaso y habiendo otros rubros que urgentemente requieren ser satisfechos, no se haga y además se aplique con tan poco cuidado, además de la situación económica que aun impera en ciertos sectores de la sociedad, aunado a lo anterior la carencia de una cultura tributaria que ha caracterizado a los habitantes de nuestro país, propiciada por el mismo Estado, que ante la panacea de los ingresos petroleros, y de los grandes endeudamientos, se olvidaron de fortalecer un eficaz sistema recaudatorio, en donde se lograra, en lo mayor de lo posible una buena base de contribuyentes, lo cuál se pretende a marchas forzadas hacer a últimas fechas (sexenios) ante la imperiosa necesidad del gobierno de acudir a otras fuentes de recursos, basando sus expectativas de ingreso, principalmente en las fuentes tributarias, de ahí la excesiva severidad sancionadora que se implementa, en virtud, de que resulta más fácil al gobierno presionar o coaccionar a los gobernados, que demostrar la enorme importancia que resulta para toda la comunidad, y no solo del mismo gobierno, que cada uno de nosotros, aportemos parte de nuestros ingresos por concepto de Contribuciones, y que las mismas serán destinadas de una manera eficaz a sufragar los gastos públicos de la comunidad estatal y por ende de la importancia que se tiene

de que el legislador objetivase jurídicamente esta necesidad, es decir le brinde protección a través del establecimiento de los medios jurídicos necesarios y coherentes que tiendan a la protección de este bien que a todos interesa y que es de impostergable realización.

Ante esta enorme complejidad, consideramos, que al constituir el cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales una auténtica necesidad pública, digna de ser protegida jurídicamente por el Estado a través de la creación e imposición con la debida energía de diversas sanciones, debe de forma necesaria tomarse en consideración al crearlas, cuestiones tan importantes como la naturaleza y teleología, que de forma inherente y esencial tienen cada una de las sanciones que el legislador implementa y se pretenden aplicar al caso concreto, y no nada más crear sanciones por crearlas y pretender darles otra naturaleza y finalidad, como sucede al adoptar un sistema en donde coexistan sanciones Punitivas, con una finalidad meramente utilitaria, es decir, se conciben como instrumentos de presión recaudadora y por consiguiente desatar el Terror Fiscal, con persecución sancionadora punitiva, en donde una misma conducta (de acción o de omisión) que origina el incumplimiento de la obligación tributaria, pueda ser doblemente sancionada acumulando las penalidades pecuniarias derivadas de la contravención a la pena corporal derivada del delito fiscal, con el objeto de facilitar el ejercicio de las facultades recaudadoras y persecutorias de las autoridades fiscales, a las que según les parezca apropiado, están en plena libertad legislativa, ejerciendo una facultad

discrecional de realizar la calificación de una misma conducta y proceder según su arbitrio discrecional como contravención o además a manera de presión recaudadora o utilitaria iniciar el procedimiento penal, por la presunta comisión de un delito fiscal.

Propiciando, con la adopción por parte del Legislador Federal del Sistema Sancionatorio Punitivo en cita, que exista contradicción por el ejercicio dual del mismo, así como inseguridad Jurídica en el gobernado al dejar al arbitrio de la autoridad hacendaría la decisión discrecional del inicio unitario o del inicio dual de los procedimientos en comento, con la consecuente imposición coexistente de sanciones que coinciden en cuanto a naturaleza y finalidad.

Por lo que con la presente investigación se plantea un análisis acerca de estos efectos jurídicos que se produce este particular y propio sistema sancionatorio, mediante el cual el legislador adopta y permite al establecerlo así en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, la *coexistencia* de dos procedimientos punitivos sancionatorios, en los cuáles *dos autoridades distintas aplican cada una por su parte* su respectiva sanción (de naturaleza Punitiva o Represiva), tomando como base una misma conducta ilícita, conculcadora de un deber tributario: Uno ante autoridades fiscales, para comprobar y sancionar la contravención de carácter administrativo y otro que se tramita ante autoridad judicial para la comprobación y sanción del delito fiscal; considerando que este sistema *es contradictorio y por ende excesivo*, en virtud

de la aplicación por parte de Autoridades distintas, de sanciones coincidentes en cuanto a naturaleza y finalidad.

Por lo que consideramos, que solo con la aplicación de una de estas sanciones de naturaleza represiva o punitiva, con los efectos jurídicos que producen, se cumple la finalidad que se tiene con su imposición, haciendo innecesaria la imposición coexistente de la otra, por lo que propugnamos por que el Legislador Federal reforme citada disposición tributaria, no permitiendo la coexistencia de sanciones punitivas, es decir, adopte el Sistema, en donde solo se le permita a la Autoridad Hacendaria el iniciar un solo procedimiento punitivo Sancionatorio, ya sea el Administrativo implementado para sancionar el ilícito contravencional o con fundamento en el artículo 92 de Código Fiscal de la Federación iniciar el procedimiento Penal, debiendo fundar y motivar en cada caso su decisión, de igual manera, lo anterior no es impedimento para que en ambos casos la autoridad fiscal mediante su procedimiento administrativo correspondiente pueda determinar y recaudar sus respectivas contribuciones actualizadas, así como de la imposición de sanciones de naturaleza indemnizatoria, como son entre otros los recargos, cuando así proceda.

Para lo cual, en el capítulo primero lo iniciamos con el desglose de los antecedentes sobre la coexistencia o dualidad de procedimientos punitivos

sancionatorios, previos y después de la existencia del primer Código Fiscal que existió en nuestro país

Haciendo hincapié en que, el legislador Federal al establecer obligaciones de naturaleza fiscal hacia los gobernados, sean estas sustantivas o formales, debe de forma consubstancial, establecer normas jurídicas que regulen el supuesto hipotético de incumplimiento a citadas obligaciones y así mismo de forma necesaria asociarle a tal hipótesis una sanción, de lo que se desprende la existencia esencial y ordenada de los siguientes supuestos:

- Una disposición legal tributaria específica que contenga una obligación fiscal sea sustantiva o formal.
- Un precepto legal en el cual el legislador prevé cierta conducta, que considera conculcatoria de esa disposición legal tributaria, así como que a la misma vincule su respectiva sanción.
- Una conducta de acción o de omisión manifestada en su lugar y momento determinado que contravenga esa disposición legal contenedora del deber tributario, es decir que se adecue al supuesto de ilicitud previsto así por el Legislador.

En este tenor en el desarrollo de los capítulos subsecuentes, partimos de la conjugación de estos supuestos, realizando un planteamiento, ordenado y sistemático

de estos temas que de forma indispensable se suceden, interrelacionan o conjugan para la actualización e imposición de una sanción punitiva en materia fiscal federal.

Tomando como base lo anterior, en donde de forma necesaria a la actualización de la conducta ilícita debe existir una obligación tributaria como presupuesto preexistente a la contravención y el delito fiscal, es imprescindible que en el capítulo Segundo se aborde un planteamiento acerca de la génesis de esta obligación de naturaleza pública, iniciando con aspectos generales acerca de la potestad tributaria a nivel Federal, la cual ejerce la cámara de diputados como cámara de origen, luego se analizan distintas posturas que tratan de justificar la existencia de las contribuciones o tributos, hasta llegar a la que nuestra legislación constitucional y la doctrina aceptan, derivando en forma específica en el análisis de las figuras tributarias en específico como son los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras etcétera, reguladas por el Código fiscal de la federación, así mismo, se estudian los efectos jurídicos que se producen al causarse las mismas.

En el capítulo Tercero se especifica tanto la definición, la finalidad del Derecho Contravencional como nosotros lo denominamos en la presente, como del Derecho Penal Fiscal, así como una cuestión muy importante como es la ubicación en el Sistema Jurídico mexicano de estos conjuntos de normas tipificadoras tanto de la contravención como del delito tributarios.

En el capítulo cuarto se analizan de forma genérica los efectos jurídicos que se producen con la configuración de la conducta ilícita en materia tributaria, para derivar en el estudio pormenorizado de los aspectos sustanciales más importantes respectivamente, de las figuras ilícitas con las cuales esta misma conducta de acción u omisión puede ser calificada en esta materia, como son la contravención y de forma somera el delito; haciéndose además hincapié en el sistema coexistente que adopta en nuestro Derecho Fiscal el legislador federal.

En el capítulo Quinto, enfocándonos en el estudio del problema materia de esta tesis, iniciamos con un análisis de las sanciones de naturaleza punitiva que se generan de forma necesaria al actualizarse las hipótesis contravencional o delictual previstas por el legislador, para lo cual previamente se realiza un estudio en cuanto a su naturaleza y finalidad de las diversas sanciones que se aplican en esta materia como consecuencia del incumplimiento de un deber fiscal, para derivar en las de naturaleza punitiva, es decir la sanción pecuniaria de multa y la de privación de la libertad impuestas dentro de su respectivo ámbito y procedimiento por las Autoridades Administrativa y la Judicial.

ÍNDICE CAPITULAR

Pág.

INTRODUCCION.

CAPITULO PRIMERO ANTECEDENTES HISTORICOS

I. Ideas generales	10
II. Antecedentes previos al primer Código Fiscal Federal en México	15
III. Antecedentes en el primer Código Fiscal de la Federación en México	19
IV. Antecedentes en el Código Fiscal de 1967 y en el Vigente Código Fiscal de la Federación de 1981	21

CAPITULO SEGUNDO LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRESUPUESTO PRE-EXISTENTE A LA CONFIGURACIÓN DEL ILÍCITO EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

I. Las Contribuciones o Tributos, como la fuente de Ingresos más importante de la Federación.	23
A. La Potestad Tributaria a nivel Federal.	26
II. Posiciones teóricas que tratan de explicar las causas o fundamentos de la existencia de las contribuciones.	30
III. La satisfacción de los gastos públicos estatales, necesaria vinculación que justifica la existencia de las contribuciones.	36
IV. Definición de contribución y su clasificación en especies en la Legislación Fiscal Federal.	40
A. Efectos jurídicos que se genera al actualizarse la hipótesis normativa tributaria.	48

CAPITULO TERCERO
DEFINICIÓN, FINALIDAD Y UBICACIÓN DE LOS
ORDENAMIENTOS JURÍDICOS REGULADORES
DEL ILÍCITO EN MATERIA FISCAL FEDERAL

I. Definición del Derecho Contravencional y del Derecho Penal en Materia Fiscal.	54.
II. Finalidad del Conjunto de normas jurídicas reguladoras de la contravención y del delito en materia Fiscal.	58
III. Ubicación de las normas jurídicas tipificadoras de la contravención y del delito en la Legislación Fiscal Federal.	65

CAPITULO CUARTO
LA CONDUCTA ILÍCITA EN MATERIA FISCAL FEDERAL

I La conducta ilícita en materia Tributaria Federal.	68
II. Criterios Jurídicos para calificar a la conducta ilícita en Contravención o Delito Tributario.	72
III.- La Ley, fuente única, de la Contravención y del Delito en Materia Fiscal Federal.	76
IV. La contravención y el delito en materia Fiscal	79

CAPITULO QUINTO
ESTUDIO DEL PROBLÉMA

I. La sanción Jurídica.	103
II. Las especies de sanción Jurídica aplicadas en materia Fiscal Federal.	111
III.Fundamento constitucional de la Potestad Punitiva Estatal, en materia Fiscal Federal	113
IV. La Coexistencia de sanciones de naturaleza punitiva en materia Fiscal Federal.	120
V. Conclusiones y propuestas.	152

BIBLIOGRAFIA.

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

I. Ideas Generales.

Como ha quedado ya establecido, lo que se pretende con esta investigación es un análisis acerca del peculiar sistema sancionatorio que impera en materia Fiscal Federal, en el cual una misma conducta ilícita puede ser doblemente sancionada acumulando las penalidades pecuniarias derivadas de la contravención a la pena corporal derivada del delito fiscal, ante el incumplimiento de una obligación fiscal, sistema adoptado por el legislador a través del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, permitiendo la coexistencia de dos procedimientos sancionatorios diversos, en los cuáles dos autoridades distintas aplican cada una por su parte sus respectivas sanciones de naturaleza punitiva, tomando como base una misma conducta ilícita; efectos sancionatorios que se analizan a la luz de su esencia y finalidad, lo que nos permitirá conocer la viabilidad de la aplicación dual coexistente de este tipo de sanciones o solo utilizar un sistema unitario.

Para poder iniciar el estudio del tema que nos aboca, es imprescindible que se de un antecedente previo, referente a los distintos estudios que en la doctrina se han realizado sobre el tema en particular.

Pero debemos indicar que, respecto del tema que se pretende analizar, no existen en particular estudios doctrinarios que planteen esta problemática desde el

ángulo o enfoque que nosotros intentamos realizar, existiendo al respecto planteamientos breves acerca de esta dualidad de sanciones punitivas aplicadas en esta materia fiscal, pero enfocando el estudio a la luz del Principio Constitucional *Non Bis In Idem*, como Garantía de Seguridad Jurídica enunciada por el artículo 23 de la Constitución Federal.

En el entendido de lo anterior y al ubicarse nuestro estudio dentro del ámbito sancionatorio, es decir dentro del ámbito de las consecuencias que se producen como corolario a la violación de algún deber de derecho, es obvio que que en el estudio y posteriores conclusiones a las cuales pretendemos arribar en el desarrollo del presente tema, es requisito *Sine-Quanón*, que se estudie una vez analizada la obligación tributaria que funge como deber de derecho, a dos figuras jurídicas que se actualizan como consecuencia del incumplimiento en esta materia de alguna obligación fiscal, ya sea de naturaleza sustantiva o formal, como son la contravención fiscal y de forma somera al delito tributario, así como de sus respectivas consecuencias que acarrearán en cada caso, que como se plantea, pueden ser coexistentes, a saber las sanciones punitivas de multa y de privación de la libertad.

Planteada, así esta situación, debemos partir de la base de que históricamente en las legislaciones penales en Europa se le clasificó a las infracciones en dos sistemas, uno tripartito que las clasificó en crímenes, delitos y contravenciones y otro bipartito que las dividió en delitos y contravenciones.

El sustento del sistema tripartito lo ubicamos como indica Luis Jiménez de Asúa¹ en la literatura penal del periodo filosófico durante la segunda mitad del siglo XVII, en donde se pretendió distinguir a estas infracciones sobre criterios de naturaleza o de esencia en tres estadios como eran, los *crímenes*, como aquellos que lesionaban los derechos naturales, como la vida, la libertad, etc.; en *delitos*, que eran los que atentaban sólo contra los derechos creados por el contrato social, como la propiedad; y en *contravenciones*, que únicamente infringían los reglamentos y disposiciones de policía.

De igual manera Jiménez de Asúa² refiere, que este sistema fue adoptado por los Códigos penales franceses de 1791, pasando después al Código de 1810, influenciando así a las legislaciones de otras naciones del mundo, de lo que debemos decir que si bien estos códigos franceses adoptaron el sistema trimembre, solo se limitaron a distinguir a las infracciones ya no sobre criterios de naturaleza, sino sobre criterios de gravedad de las penas impuestas, como se podrá apreciar en Código de 1810, en el cual los crímenes eran aquellos ilícitos que se castigaban con penas aflictivas o infamantes, los delitos como aquellos que se sancionaban con penas correccionales y las contravenciones a las cuales solo se les aplicaba penas de policía.

¹ JIMENEZ DE ASUA, Luis.- *Tratado de Derecho Penal*.- Tomo III.- 2ª ed.- Argentina.-Losada ed.- 1950.- pág.131.

² *Ibidem*.

Por cuanto ve al sistema bipartito, Jiménez de Asúa³ señala que fue en el Código Penal toscano en el año de 1889, en Italia, la Legislación en la cual se inicio la tradición de incorporar este sistema, más sin embargo se pueden encontrar antecedentes de esta clasificación bipartita aun más remotos en el Derecho Germánico, que ya dividía a las infracciones, aunque solo sobre distinguos de mera gravedad de la consecuencia impuesta, es decir en infracciones graves y leves, en donde se “...separaba las acciones punibles en *Causae maiores*, o *Ungerichte*, que era el ‘maleficio’ que se castigaba ‘con penas criminales en el cuello y en la mano’...”⁴ así como en “*Causae minores*, o *frevel*, que merecían ‘penas civiles en la piel y el cabello’...”⁵

En la actualidad influenciados por los Códigos antes citados, los distintos países existentes, han adoptado sobre criterios de mera gravedad alguno de los sistemas, ya sea el bipartito o tripartito e incorporarlos a sus respectivas legislaciones penales, a diferencia de algunas otras naciones como es el caso de México, que derivado de lo indicado en el artículo 73 fracción XXI, de la Constitución Federal en vigor, se colige la adopción del sistema bipartito al clasificar a la infracciones que se pueden cometer en contra de la Federación en delitos y faltas, así como de lo estipulado en el artículo 21 de citada Constitución en donde se delimita la competencia para aplicar el respectivo castigo tanto para los delitos, como para las

³ Ibidem.

⁴ Idem. p. 130.

⁵ Ibidem.

faltas cometidas contra los reglamentos de policía y buen gobierno, mas sin embargo en nuestro sistema jurídico a partir del segundo código penal federal del año de 1929 se deja el establecimiento de los ilícitos contravencionales fuera de estas legislaciones, para que las mismas fueran reguladas en disposiciones Administrativas.

Ello se constata de lo estipulado por los ordenamientos penales federales que han existido en nuestro país, en el primero de ellos, es decir el del año de 1871 se puede inferir que en este Código se adoptó la clasificación bipartita en delitos y faltas, “En efecto, el artículo 5° del referido Código Penal definía las faltas como infracciones de los *reglamentos o bandos de policía y buen gobierno*, tipificándolas en cuatro clases (Arts. 1148 y siguientes) según su gravedad, disponiendo que las faltas no comprendidas en el Código serían castigadas “con arreglo a los *reglamentos o bandos de policía* que trataran de ellas (Art. 1143), y que las faltas en general se castigarían *gubernativamente* (es decir, administrativamente)...”⁶, ello a pesar de que en la Constitución Federal de 1857, no existió disposición alguna que adoptara esta clasificación.

En el siguiente Código Penal Federal del año de 1929⁷, ya no se hizo mención de las contravenciones, dejando su tipificación totalmente dentro del ámbito

⁶ LOMELÍ CERESO, Margarita.- *Derecho Fiscal Represivo*.- 3ªed.- México.-Porrúa.- 1998.- p. 36.

⁷ Publicado en D. O. F. de fecha 5 de Octubre de 1929, Secc. Tercera.

administrativo, de igual forma como se aprecia el vigente Código Penal Federal del año de 1931.

Por último, es de suma trascendencia que recalquemos, situación que ya ha quedado establecida, que en el caso de México, que derivado de lo indicado en el artículo 73 fracción XXI, de la Constitución Federal en vigor, así como de lo estipulado en el artículo 21 de citada Constitución se colige la adopción del sistema bipartito en delitos y faltas, con la salvedad de que se deja el establecimiento de los ilícitos contravencionales fuera de los ordenamientos penales, para que las mismas sean reguladas en disposiciones administrativas.

II. Antecedentes previos al primer Código Fiscal Federal en México.

Ubicándonos dentro del ámbito administrativo y propiamente el fiscal, en la época previa a la existencia del primer Código Fiscal en México, existía una enorme cantidad de leyes fiscales específicas, las cuales para variar se encontraban dispersas, en virtud el legislador de la época, se dedico a gravar cada situación de hecho de forma muy es casuística, lo que propicio el cumulo de disposiciones tributarias en plena anarquía.

De igual manera, tanto los ilícitos delictuales como los contravencionales y sus correspondientes sanciones, de manera general se encontraban diseminados en cada uno de estos ordenamientos fiscales existentes, así como también en algunos

casos, en cuanto a la tipificación y sanción de conductas delictuales, se hacía la remisión al ordenamiento penal federal común, para su sanción conforme a los tipos genéricos que en el mismo se preveían, como fraude y falsificación genéricos.

Ahora bién, con el objetivo de dar un panorama general respecto de los antecedentes más próximos o previos a la entrada en vigor del primer Código Tributario Federal en nuestro país, sobre la permisión por parte del legislador Federal, en las respectivas disposiciones legales de imponer coexistentemente las sanciones punitivas de multa y de privación de la libertad, se toma como base a algunas de las leyes específicas que han estado en vigor, reguladoras de dos de los impuestos más representativos en nuestro país, como son, los *Impuestos Aduaneros* y los antiguos Impuestos al Papel Sellado que posteriormente derivaría en el *Impuesto del Timbre*.

En la Ley aduanal de 1929⁸, podemos decir que en este ordenamiento se definió en el artículo 588 a la infracción en un sentido amplio, como “... toda violación a una disposición de esta ley o de su reglamento, ya sea que se deje de hacer lo que mandan o se haga lo que prohíben.”, clasificando al ilícito contra esta ley, en infracciones en estricto sentido, cuya consecuencia consistía en sanciones de multa impuestas por la autoridad administrativa y en delito de contrabando que daba

⁸ Publicada en D. O. F. de fecha 31 de Diciembre de 1929.

lugar a la imposición de penas de índole corporal o pecuniaria, o de ambas impuestas por parte de la autoridad judicial federal.

Podemos inferir que en esta ley no existe disposición que permita o haga alusión a la imposición coexistente por parte de las autoridades administrativa y judicial de las sanciones de multa y de privación de la libertad en su respectivo ámbito.

En cuanto a la ley Aduanal del año de 1935⁹, de igual manera el legislador clasifico en un sentido lato, como infracciones contra esta ley, en infracciones en estricto sentido, cuyas consecuencias eran sanciones pecuniarias de multa de competencia en cuanto a su imposición de la autoridad administrativa, y en delitos con penas corporales de las autoridades judiciales de la federación.

Al establecerse en el artículo 370 de este ordenamiento que en todo los casos de contrabando la autoridad administrativa al cobrar los impuestos omitidos puede imponer sanciones de multa, se esta permitiendo de forma expresa la coexistencia de sanciones punitivas de multa y corporal.

⁹ Ver D. O. F. de fecha 31 de Agosto de 1935.

Influenciados por la dominación Española, en México después de la colonia se siguió utilizando el impuesto sobre el papel sellado, el cual con posterioridad derivaría en el impuesto del timbre.

Es en la ley de la Renta federal del Timbre del año de 1893, en donde sobre la base de la clasificación de las infracciones violatorias de este ordenamiento en infracciones simples y en infracciones con responsabilidad criminal o delitos, se dio “... por primera vez la posibilidad real de que por una misma violación se pudieran presentar dos procedimientos simultáneos: el administrativo y el penal, que gozaban de independencia recíproca.”¹⁰ y por ende la aplicación coexistente de sanciones punitivas.

En la ley General de Timbre del año de 1931¹¹, se clasificó a las infracciones en contra de este ordenamiento en infracciones en estricto sentido, y en delitos, a las infracciones en estricto sentido le correspondía como consecuencia sanciones pecuniarias de multa impuestas por la autoridad administrativa, y a los delitos les eran aplicables como penas judiciales, sanciones corporales y en algunos supuestos simultáneamente sanciones pecuniarias de multa, pero además en todo caso de delito se permitía que la autoridad administrativa aplicara coexistentemente sanciones de multa, las que se imponían independientemente de la pena judicial.

¹⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Penal Fiscal*.-México.-Lozano Garza.-1993.-p.91.

¹¹ Publicada D. O. F. de fecha 31 de Diciembre de 1931.

Como se aprecia, si ubicamos antecedentes expresos de la permisión de la coexistencia de las sanciones punitivas en estudio, inmediatos a la existencia del primer Código Fiscal de la Federación en nuestro país.

III. Antecedentes en el primer Código Fiscal de la Federación en México.

En el año de 1938¹² aparece en México el primer Código Fiscal Federal, haciendo mención de que todavía existía una enorme dispersión de disposiciones tributarias que consignaban infracciones y delitos, en este ordenamiento se estipularon una serie de conductas consideradas como infracciones, así como de delitos, en su Título Quinto, haciendo hincapié que en ambos casos se referían en su gran mayoría a conductas infractoras de las disposiciones referentes al impuesto del timbre y a conductas violatorias de deberes fiscales formales.

Con lo que podemos aseverar que desde ese momento quedaban derogadas las disposiciones referentes a los ilícitos contenidas en la ley del timbre en vigor en esa época, y así aconteció ya que en las leyes generales del timbre subsecuentes, en las cuales ya no se comprendían capítulos referentes a contravenciones y delitos, hasta su abrogación el día 1 de Enero de 1980.

Más sin embargo todavía en este Código no existía una clasificación de los distintos delitos fiscales como acontece en la actualidad, ya que los ilícitos aduanales

¹² Ver D. O. F. de fecha 31 de Diciembre de 1938.

de esta época, se seguían previendo en un capítulo de contravenciones y delitos en la ley aduanal respectiva.

En este Código las contravenciones, eran sancionadas administrativamente con multas y los delitos con penas judiciales tanto de privación de la libertad, como de multa, además de estas sanciones, se permitía la aplicación administrativa y coexistente de sanciones de multa, siendo sumamente severo, reafirmando ello, por lo dispuesto en el artículo 205 del Código Fiscal en comento, el cual disponía que “Los infractores de las leyes o reglamentos fiscales serán castigados con sanciones de carácter administrativo, sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen hechos delictuosos.”

Es importante indicar que en el año de 1947¹³ se publicó la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal con lo que por primera ocasión se elevaba a categoría de delito fiscal, el fraude al fisco respecto de impuestos internos, puesto que la omisión de impuestos externos como vimos desde la colonia estaban tipificados como contrabando, penándose con sanciones corporales.

¹³ Publicada en D. O. F. de fecha 31 de Diciembre de 1947.

Esta ley tuvo una vida fugaz, ya que solo estuvo en vigor por el año de 1948¹⁴, en virtud de que ese mismo año se dio una trascendental reforma al Código Fiscal de la Federación de 1938, reforma que incorpora al Título Sexto de citado ordenamiento la clasificación de diversos delitos tributarios por primera vez, los cuales se encontraban dispersos en distintas leyes fiscales específicas, como el contrabando, delitos relacionados con el impuesto del timbre, la defraudación fiscal, etcétera.

A partir de esa fecha, los ordenamientos aduaneros subsecuentes, como se aprecia en el actual Código Aduanero que nos rige, se dejan de tipificar el delito de contrabando, y solo consigna un capítulo referente a las contravenciones.

IV.- Antecedentes en el Código Fiscal de la Federación de 1967 y en el vigente Código Fiscal Federal de 1981.

En el año de 1967¹⁵, se publica el segundo Código Fiscal Federal, en este Código se sigue con la adopción del sistema sancionatorio punitivo coexistente, al expresarse en el artículo 35 que “La aplicación de las sanciones administrativas que procedan, se hará sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas, de recargos en su caso, y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”

¹⁴ Ver D. O. F. de fecha 30 de Diciembre de 1948.

¹⁵ Publicado en D. O. F. de fecha 19 de Enero de 1967.

Pero además por primera ocasión el legislador federal, en el artículo 44 de citado ordenamiento, consigna una disposición importante, al prohibir de manera tajante que la autoridad judicial pueda imponer sanciones pecuniarias, dejando este tipo de sanciones dentro del ámbito de la autoridad administrativa.

Es pertinente comentar que existiendo aun un enorme cumulo de disposiciones tributarias específicas dispersas, fuera necesario como lo señala Miguel Angel García Domínguez¹⁶, que en el lapso de 1979 y 1982 se suscitara un importante proceso de simplificación y depuración de las disposiciones fiscales específicas, con lo que de 50 ordenamientos existentes en 1979, solamente quedaron 17 en 1982, y en la actualidad se encuentran en vigor 12 leyes fiscales específicas, más la ley de ingresos, el código fiscal en vigor, la ley aduanera y la ley de coordinación fiscal.

En este tenor, en fecha 31 de Diciembre de 1981, público el tercer Código Fiscal de la Federación, el cual actualmente nos rige, citado ordenamiento estipula en su artículo 70 que “La aplicación de las sanciones administrativas que procedan, se hará sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas, de recargos en su caso, y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”, siguiendo con la adopción del sistema coexistente punitivo en estudio, ello además de que en el artículo 94 se confirma la potestad

¹⁶ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.-*Derecho Fiscal-Penal*.-México.-Porrua.-1994.-p.129.

exclusiva de la autoridad administrativa para imponer sanciones pecuniarias en el ámbito tributario, impidiendo que las autoridades judiciales impongan este tipo de sanciones.

De las transcripciones anteriores, observamos como la legislación mexicana ha seguido el camino dual, permitiendo que en materia fiscal una misma conducta pueda ser calificada como contravención y delito y ser por tanto sancionada a través de las sanciones punitivas de multa y de privación de la libertad.

CAPITULO SEGUNDO
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRESUPUESTO NECESARIO
PRE-EXISTENTE A LA CONFIGURACIÓN DE LA
CONTRAVENCIÓN Y AL DELITO
EN MATERIA FISCAL

I. Las Contribuciones o Tributos, como la fuente de Ingresos más importante de la Federación.

Anterior a la ejecución de la conducta ilícita en materia fiscal, es presupuesto indispensable que previamente exista una hipótesis normativa que prevea un deber tributario, así como de la realización de un hecho de la vida real que al adecuarse a citada hipótesis, produzca sus consecuencias jurídicas, es decir genere el nacimiento de la obligación fiscal que la misma consigna, de lo que se infiere la coexistencia necesaria de dos preceptos que se encuentran ligados entre sí, de tal forma, que el incumplimiento del deber tributario constituye el supuesto jurídico de la hipótesis

normativa en la cual el legislador plasma a la conducta conculcatoria de citado deber fiscal, es por ello que primeramente se plantea indispensable el análisis de la obligación tributaria.

Para lo cual, podemos iniciar diciendo que, es innegable que el Estado como producto de la cultura humana se caracteriza por llevar dentro de sí una finalidad que al cumplirla permite que se justifique la existencia del mismo, como ente político cultural, pues bien, siguiendo a Francisco Porrúa Pérez¹⁷, esta teleología se dirige hacia la obtención del bien público temporal, mismo que comprende la totalidad de los intereses humanos que conforman su población, es decir que concierne a todos los individuos y a todos los grupos que conforman la sociedad estatal.

En el logro de este bien, el Estado debe realizar diversas actividades tendientes a la satisfacción de una variada gama de necesidades, que van desde aquellas actividades destinadas primeramente a preservar la existencia y conservación del mismo Estado de agresiones o presiones externas, como a su interior con la necesidad de orden y tranquilidad de la misma comunidad política, a través de la creación de un ejercito, de la necesidad de legislar creando ordenamientos jurídicos que armonicen la conducta de los individuos dentro de esa sociedad, del establecimiento de un sistema de justicia y de una fuerza pública que lo respalde, de la creación y fomento de instituciones y actividades democráticas como

¹⁷ PORRÚA PEREZ, Francisco.-*Teoría del Estado*.-21ªed.-México.-Porrúa.-1987.-p.p.275-288.

lo es la creación del instituto Federal Electoral y el apoyo económico que el Estado brinda a los partidos políticos, etcétera; de igual manera debe realizar ciertas actividades tendientes a la satisfacción de aquellas necesidades que se originan a consecuencia de la vida comunitaria del hombre, las que en un plano individual no podría satisfacer por si mismo, satisfacción que trata de realizar al crear escuelas, centros de salud, centros recreativos y culturales, la realización de infraestructura pública como pavimentación de calles y avenidas, creación de autopistas, de servicios de alumbrado, de agua potable, de drenaje, etcétera; hasta llegar a ciertas necesidades que en la actualidad los Estados modernos no pueden dejar de lado, debiendo su actividad abocarse en ciertas ocasiones a satisfacer necesidades que son inherentes al hombre individualmente considerados, las que surgen independientemente de su convivencia en la colectividad y cuya satisfacción es indispensable para su sobrevivencia como es la necesidad de alimento, de vestido, de vivienda, etcétera; necesidades que la doctrina¹⁸ considera y clasifica en el orden señalado, en *necesidades Públicas, necesidades Colectivas o Sociales y necesidades Individuales*.

Para que el Estado pueda satisfacer esas necesidades, le resulta indispensable contar con los recursos materiales que le permitan sufragarlas, para tal finalidad se ve en la imperiosa necesidad de acudir a muy diversas fuentes que le permitan allegarse de citados ingresos, fuentes que el legislador federal plasma en un

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco.-*Derecho Financiero Mexicano*.-18ªed.-México-Porrúa-1994.-p.9.

ordenamiento de vigencia anual, denominado Ley de ingresos y sobre cuales el Estado solo podrá acudir para recaudar los ingresos necesarios, que una vez obtenidos los destinara a la satisfacción de dichas necesidades que se traducen en gastos públicos.

Dentro de las muy diversas fuentes de ingresos a las cuales el Estado acude para obtener recursos como *financiamientos* (a través de empréstitos o de la emisión de valores) o del *uso o enajenación de bienes sujetos al régimen del dominio privado*, etcétera.), se destacan aquellas que se originan en las prestaciones que el Estado con base en la Constitución Federal crea y exige de los particulares de manera unilateral con carácter de obligación pública, denominadas *contribuciones o tributos*, la que con base a las Ley de Ingresos de la Federación¹⁹ para el actual ejercicio del año 2000, constituye la fuente de ingresos más importante en cuanto a montos económicos que la misma pretende recaudar por este año, para los fines antes transcritos, pues representan más de la mitad de todos los ingresos ahí especificados.

A. La Potestad Tributaria a nivel Federal.

Las Contribuciones como figuras jurídicas que son, no pueden tener existencia fuera de un ordenamiento legislativo y así mismo, por medio de estos el Estado puede imponerlas de forma unilateral a sus gobernados, mismos que al actualizar dichas normas tributarias con algún hecho de la vida real, les generara una

¹⁹ Ver D. O. F. de fecha 31 de Diciembre de 1999.

obligación de carácter público que produce relaciones jurídico tributarias correlativas, es decir por un lado el gobernado que tiene el deber de realizar dicha prestación y por el otro el Estado exigiendo el cumplimiento de las mismas y que recaudadas por este serán destinadas a la satisfacción de los gastos públicos que se generen dentro de la entidad estatal.

Al traducirse las contribuciones o tributos en aportaciones que deben de manera obligatoria realizar los gobernados a favor del Estado, surgen de inmediato los cuestionamientos acerca de donde, como se manifiesta y el porque de está obligación de naturaleza pública que sujeta a los gobernados a citada prestación, así como de la correlativa potestad del Estado que se traduce en la creación y exigencia de la misma y que se materializa cuando los particulares aportan parte de sus ingresos en favor de la entidad estatal para satisfacer los gastos públicos.

Lo primero que se debe decir es, que al Derecho del Estado para crear y exigir de los gobernados dichos ingresos se le denomina Potestad tributaria cuyo origen no se deja al arbitrio de la autoridad, sino que su fundamento se encuentra en la Constitución Federal, en los siguientes términos:

“ **Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:
...”

Fracción IV.- “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Esta Potestad Tributaria se desglosa por medio de dos situaciones jurídicas, situaciones, que son complementarias la una de la otra, es decir primero se da una y sobre la base de ella, la segunda es aplicada o se materializa, a saber:

- **De la Función legislativa ordinaria reguladora y creadora de ordenamientos jurídicos tributarios que graven determinados hechos de la realidad.**
- **De la función administrativa, que de forma complementaria se materializa, al aplicar la ley en la fiscalización y en su caso determinación, liquidación, exigibilidad y cobro de dichos ingresos Públicos.**

Situación esta última con la que no está de acuerdo el doctrinario mexicano Sérgio Francisco de la Garza, al considerar a la actividad legislativa creadora de tributos, como la única forma de expresión de esta Potestad, indicando que “ El Poder Tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectiva las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables...”²⁰, el autor en cita, concluye señalando que “Por el contrario, el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco.- Ob. Cit; p. 208.

realidad harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones”²¹.

Postura que consideramos no es la adecuada, ya que circunscribir a la potestad tributaria nada mas a la expresión de creación de contribuciones mediante la expedición de leyes específicas que consignent las hipótesis normativas tributarias, es limitar dicha potestad, dejando a un lado aspectos tan importantes e indispensables que permitirán al Estado materializar esas prestaciones o en otras palabras permitirán que el Estado se allegue de esos recursos tributarios, aspectos que complementan dicha potestad, como son las necesarias facultades de fiscalización concedidas a la autoridad fiscal, para comprobar que los contribuyentes se encuentran cumpliendo cabalmente con sus obligaciones tributarias y en su caso proceder a su determinación y liquidación del adeudo tributario y su posterior exigencia, cobro y recaudación mediante los procedimiento que para tal efecto señala la ley, en este mismo sentido Gregorio Rodríguez Mejía sostiene que “... la manifestación de la facultad tributaria no es en exclusiva la que se aprecia a través de la función legislativa, sino que existen otras formas de expresión, las cuales, esencialmente se pueden agrupar en dos clases, la primera de ellas como la consistente en establecer o determinar contribuciones y la segunda que comprende el cobro de contribuciones”²²

²¹ Ibidem.

²² Citado por, SANCHEZ SOTO, Gustavo.-“La Facultad Tributaria”.-en Revista Practica de Actualización Fiscal.-No. 170.-1ª Quincena de Nov.-Mexico.-Sicco.-1996.-p.38.

II.- Posiciones teóricas que tratan de explicar las causas o fundamentos de la existencia de las Contribuciones.

Para poder comprender estas situaciones harto complejas, debemos encontrar las situaciones que nos den una explicación que nos justifique la existencia de estas figuras tributarias desde un ámbito extrajurídico, es decir el origen ultimo o el porque de la existencia de dichas figuras tributarias, ello en virtud de que muchos gobernados aun existiendo dispositivos legales que les exigen el cumplimiento de citado deber en favor del Estado, se resisten a su cumplimiento o pago voluntario por considerarla una imposición injusta de parte de los gobernantes que nada les reditúa, por lo cuál no es admitida y mucho menos cumplida por todos a un mismo grado, para lo cuál se describen diversas teorías que tratan de explicar el fundamento de la existencia de estas figuras impositivas del Estado, destacando a las siguientes:

➤ *La Teoría de la Relación Sujeción.-*

Esta teoría se basa en la concepción que de la Obligación de contribuir tienen los doctrinarios Alemanes de Derecho Público, que consideran que "... la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, "de su deber de sujeción". Que esta obligación no está supeditada a que el causante perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar "es pura y simplemente la relación de sujeción"²³.

²³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio.-*Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano.*-5ªed.- México.-Universidad Potosina.-1979.-p. 140.

“En contra de ella se han enderezado críticas tales como que no sólo los súbditos están obligados para con el país, sino también los extranjeros. Esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría de la relación de sujeción, ya que es producto del alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino de hacerlo con honestidad.

En cambio en países como los de nuestro continente estas ideas chocan con el concepto que sobre la obligación de tributar se tiene, en el sentido de que es el pago por los servicios públicos recibidos”²⁴.

En relación con esta teoría y respecto a los comentarios vertidos, cabe mencionar que en la actualidad la idea de que la justificación de tributar se da en el pago de Servicios Públicos que el estado realiza, ya es obsoleta, en virtud de que existe un sin número de gastos Públicos que no precisamente se dan en Servicios Públicos; por cuánto ve, a la justificación de la existencia de los tributos que pretenden encontrar en la relación sujeción, debemos decir que no podemos aceptarla, en nuestro sistema, en virtud, de que si analizamos la doctrina de la soberanía que adoptan los Estados Europeos, observamos que dista mucho de la que se adopta en la mayoría de los Estados de nuestro continente en donde no se toma como titulares de la soberanía a los órganos estatales, sino al pueblo.

²⁴ Idem. p.p. 140 -141.

Por cuanto ve, a la teoría que pregonan lo doctrinarios alemanes, que basan la obligación de tributar, en la simple relación de sujeción que acarrea ser súbditos de algún Estado, debemos indicar que hemos visto en la historia moderna como en beneficio del Estado se han dado verdaderos abusos al crearse dictaduras, en donde no es difícil que arbitrariamente el Poder Gobernante cree tributos que deban pagar sus súbditos, por que, pues por tener esa condición, de súbditos, en provecho de sus gobernantes que se escudan en esa teoría, por lo que consideramos que la idea de pagar tributos no se justifica con la simple idea de que seamos súbditos, es decir en la teoría de la relación sujeción, sino en razón de las necesidades que el Estado como producto de la cultura humana debe satisfacer en beneficio de la misma y no de sus gobernantes.

➤ *Teoría del Seguro.-*

Esta teoría equipara a las Contribuciones con el pago de una prima de seguro, al pretender justificar la existencia de las mismas, en "... la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares; tesis ésta que se ha reputado como falsa, en virtud de que " la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podría estarlo nunca a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos", "pues de actuar el Estado como una Empresa de Seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo, de un homicidio el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo, o cualquier otro que lesionara su

patrimonio debería indemnizar a la víctima, y el Estado no procede en esta forma...”²⁵

Si bien el Estado tiene de forma inherente la obligación de garantizar la seguridad y orden de los gobernados dentro de la misma sociedad estatal, esta no da lugar a una prima de seguro que pueda cobrarse ante la omisión estatal de estas funciones, en virtud de que el Estado no funciona como una empresa privada, además de que en los Estados modernos esta actividad, es solo alguna de las muchas que tiene el Estado en beneficio de la satisfacción de una diferente gama de necesidades que justifica su existencia.

➤ ***Teoría de los Servicios Públicos o del Beneficio Equivalente.-***

En esta teoría se pretende justificar la existencia de las Contribuciones en razón de que los ingresos tributarios se destinan a “... costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios públicos recibidos. Esta teoría es conocida igualmente como teoría de la Equivalencia o también Teoría del Beneficio (Benefit Theory) por los ingleses”²⁶.

Con relación a esta teoría podemos decir que en el Estado actual la misma se encuentra muy superada, ya que con citados ingresos el estado no solamente esta en

²⁵ Idem. p.p. 144 – 145.

posibilidad de satisfacer Servicios públicos, sino además una variada gama de funciones que no constituyen precisamente la prestación de un Servicio Público y que también al satisfacerlas cumple con su teleología elemental como ente de cultura, verbigracia, la Función de Legislar, la Jurisdiccional, etcétera; además consideramos que esta teoría no explica la existencia de gobernados que nunca han tributado y en cambio si se benefician con la prestación de Servicios Públicos.

➤ ***Teoría del Mandato.-***

Esta teoría trata de justificar la existencia de la obligación Pública de tributar “... en la figura jurídica de mandato, en donde el pueblo actúa como mandante y el Estado como mandatario, viéndose este último en la necesidad de agotar todos los recursos necesarios para cumplir el mandato que se le encomendó, el cual consisten en la función de gobernar”²⁷.

Teoría que consideramos muy simple y técnicamente poco convincente, en razón de que la existencia de la obligación tributaria, tiene su sustento y explicación en la teoría la soberanía Popular, la cual se aplica a nuestro sistema jurídico y se abordara con mayor detalle y no mediante el acto jurídico del mandato.

²⁶ Idem. p. 139.

²⁷ SANCHEZ SOTO, Gustavo.- Ob. Cit; p. 37.

➤ ***Teoría del Origen del Estado.-***

“Esta teoría expresa que el estado recibe la facultad tributaria de la sociedad o del pueblo, quien originalmente, sin que derive de alguna ley, detenta tal potestad y así ejecuta su voluntad. En este sentido es muy claro lo enunciado por el maestro Gregorio Rodríguez Mejía, quien literalmente dice: ‘esto justifica que la causa inmediata de la facultad tributaria se exprese en la ley que es producto de la voluntad del pueblo, expresada por sus representantes; pero si la ley no existiese escrita, igualmente tendría el Estado esa facultad’.

En consecuencia en nuestra opinión la esencia de la justificación de la facultad tributaria descansa en el concepto ‘originario’ de la potestad del pueblo, derecho que no emana de acto jurídico, hecho de la naturaleza o diverso, sino que es primaria y elementalmente facultad de la sociedad misma, quien lo ejercita en la medida como estima más conveniente desde luego, a través de mandatarios o representantes, o como quiera nombrárseles”.²⁸

Consideramos que, es esta teoría, la que más se acerca a darnos una explicación sobre la justificación de la existencia de la obligación de contribuir con el estado, ello en cuanto es el pueblo o gobernados el ente en el que de forma originaria se detenta la potestad tributaria, más sin embargo al tratar de explicar la misma se queda corta, ya que nada más, nos explica como el pueblo expresa esa potestad atreves de la

²⁸ Idem. p.p. 37 – 38.

creación de leyes tributarias ordinarias por medio del órgano legislativo correspondiente, que en el supuesto es la cámara de diputados como cámara de origen en virtud de que son los diputados los representantes directos del pueblo y conocen en mayor cercanía sus necesidades y al emitir esos actos creadores de tributos expresan la voluntad de sus representados, es decir, la “Voluntad popular”, lo cual es cierto, pero no nos indica de forma completa el fundamento último de la existencia de estas figuras tributarias.

III.- La satisfacción de los gastos Públicos estatales, necesaria vinculación que justifica la existencia de las contribuciones.

La justificación de la existencia de las contribuciones se debe buscar en la voluntad humana, en virtud de que, el ser humano en su naturaleza gregaria, le surge la necesidad natural de agruparse en pro del logro de ciertas finalidades, formando la entidad denominada Estado, institución humana que para su sobrevivencia y logro de sus fines, requiere necesariamente de recursos monetarios, aportes económicos que en su mayoría deben ser aportados por los propios gobernados, ya que es sobre quien gira el origen y fundamento de toda actividad estatal.

Esta situación, que en la actualidad se refleja o se puede apreciar de una forma muy clara en nuestro país, que basa su sistema recaudatorio en los ingresos provenientes de fuentes tributarias.

Como se menciono la naturaleza gregaria del hombre se expresa en el Estado, en donde la colectividad es base y fundamento del mismo, es lógico, siguiendo el sistema que adopta nuestra Constitución Federal que la misma sea el titular originario y esencial de la soberanía y que al crear al Estado y en ejercicio de la misma decide organizarlo jurídicamente expidiendo la Constitución como un documento escrito en el cual se plasma las normas fundamentales que rigen y regulan el actuar de la Autoridad en relación con los Gobernados, así como de la organización estructural y competencial de las diversas autoridades que conforman la entidad estatal.

En el caso que nos ocupa al tener la entidad estatal a su cargo finalidades que se vinculan de forma inherente con la actividad humana, es indudable que sean los mismos gobernados los que deban contribuir a su sostenimiento, para lo cual, estos, deciden plasmar una obligación de naturaleza Pública, en la que, actualizandose los supuestos que en la misma se enuncia, cada gobernado debe contribuir al sostenimiento y cumplimiento de citadas finalidades que se traducen en gastos públicos del Estado y de igual forma se dan las bases que regularan y establecerán los cauces legales a través de los cuales las Autoridades estatales podrán legislar ordinariamente creando contribuciones.

Por lo que el origen y fundamento de la existencia de las contribuciones o tributos de forma consubstancial y extrajurídica lo ubicamos en la imperiosa necesidad que se tiene de *sufragar los gastos públicos del Estado*, exigencia que de

forma legal, se reafirma en el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Federal. Al respecto y corroborando la afirmación anterior, la Segunda Sala *de la SCJN*, emite la Tesis Jurisprudencial 82, Publicada en la página 58, del Apéndice de 1995, Quinta Epoca, Tomo III, Agosto de 1995, en el sentido, siguiente:

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

De lo anterior podemos inferir que "... en la medida en que el Estado destine el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico tributaria y en esa misma medida posee también no sólo autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de sus impuestos.

Por el contrario, cuando se observan en la actuación de un gobierno problemas de corrupción por parte de los funcionarios públicos y una deficiente e incompleta atención a las necesidades colectivas de interés general, no solamente no se explica ni se justifica la existencia de la relación jurídico tributaria, sino que se

debilita enormemente la actividad moral del gobernante frente al pueblo y su capacidad política para exigirle aportaciones y sacrificios económicos.”²⁹, es decir en la medida en que los ingresos tributarios se destinen a la satisfacción de los Gastos Públicos estatales, sean estos específicos, especiales o genéricos, se estará justificando la existencia de estas figuras jurídicas.

De lo anteriormente dicho, no debe confundirse, la causa o justificación de la existencia de las Contribuciones con su finalidad, ello en virtud de que las contribuciones o tributos se crean con el propósito inmediato de obtener recursos, es decir una finalidad meramente recaudadora o fiscal, mismos que una vez recaudados se destinaran por el Estado a la satisfacción efectiva de los gastos públicos, situación que constituye la justificación de su existencia, esto tomando en cuenta el enorme monto económico que representan para el Estado Mexicano los ingresos tributarios, así como de la necesidad actual que tiene de ellos el mismo, consideramos que es lo más viable y de igual forma sano, que sea primeramente a los gobernados a los cuáles el Estado recurra en busca de estos recursos para sufragar los gastos públicos, evitando que se dependa de forma exclusiva de financiamientos o de otras fuentes de ingreso que le propicien inestabilidad e incertidumbre económica como son los tan mencionados ingresos obtenidos por concepto de la venta de petróleo, o de los ingresos que por concepto de privatizaciones obtiene el gobierno Federal, al ser fuentes de ingreso no recurrentes, como si lo son las fuentes de ingreso tributarias.

²⁹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo.-*Derecho Fiscal*.-13ª ed.- México.-Themis.-1998.-p. 324.

IV.- Definición de Contribución y su clasificación en especies en la Legislación Fiscal Federal.

Tanto el Código tributario federal en vigor y en general al Legislación fiscal Federal no prevén disposición alguna que defina en términos genéricos lo que son esencialmente estas figuras tributarias, situación que nos obliga a, acudir a la doctrina en busca de citada definición.

En este tenor, Sergio Francisco de la Garza las define como “... las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”³⁰.

Por su parte Adolfo Arrijo Vizcaino las define como “... el vinculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”³¹

De igual forma el doctrinario Mexicano Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez considera a los tributos como “... aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, el Estado exige de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, que se destinan a cubrir el gasto público.”³²

³⁰ Ob. Cit; p.p. 320 – 321.

³¹ Ob. Cit; p. 118.

³² DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.-*Principios de Derecho Tributario.*- 2ª ed.- Pac.- México.- 1986.- p. 52.

Por cuanto ve a la clasificación de las Contribuciones, el vigente Código Fiscal de la Federación, si bien no define lo que se entiende por contribución, si de forma técnica desglosa y clasifica de una forma limitativa a las contribuciones en especies en su artículo segundo, dispositivo que de forma genérica las enuncia y define en las especies siguientes: *Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos.*

Los Impuestos.-

La fracción I, del artículo 2 del Código Tributario Federal define a los impuestos como “... las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Debemos indicar que además de erigirse los impuestos como la fuente más importante de ingresos con los que cuenta la Federación y en especial al impuesto sobre la renta, constituyen la típica Contribución que en cuanto a regulación, el Estado utiliza con mayor frecuencia en ordenamientos jurídicos específicos tributarios, traduciendo ello, en que sea la figura jurídica que los gobernados constatem con una frecuencia muy importante en nuestra vida cotidiana, incluso en la mayoría de los casos se considera o engloba a las demás especies de contribuciones con el termino impuesto, lo que técnicamente es inexacto.

Los ingresos obtenidos por concepto de impuestos se deben destinar a la satisfacción genérica de los gastos públicos de la Federación, en otras palabras puede ser que el sujeto pasivo contribuyente jamás se beneficie en forma directa o concreta de la erogación que por concepto de gasto público realice la federación y dentro de cual puede ir su contribución y la de muchos más contribuyentes, siendo incluso factible que gobernados que nunca hayan pagado contribución alguna sean beneficiados con la satisfacción de alguna necesidad con citada erogación.

Aportaciones de Seguridad Social.-

A esta figura jurídica tributaria se le encuentra definida en la fracción II, del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación como “... *las contribuciones establecidas en la ley a cargo de las 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 proporcionados por el Estado*”.

Esta especie de tributo, constituye a nuestro juicio, una figura jurídica sui generis, en virtud de que el Legislador Federal, es el que le ha otorgado la calidad o naturaleza de contribución y por ende la calidad de crédito fiscal con el fin de optimar o facilitar su exigencia y cobro, dándoles por ello el carácter formal de especie de contribución.

De lo anterior podemos deducir que el origen de esta especie de Contribución lo ubicamos en una obligación Constitucional en materia de seguridad social, que se genera al establecerse una relación de naturaleza laboral en beneficio de la clase obrera, beneficio de seguridad social que se traduce en *Derechos que tienen los trabajadores a la salud*, así como los *derechos que tienen los mismos a adquirir una vivienda cómoda e higiénica*, y cuyo fundamento se encuentra en el artículo 123 Apartado A, Fracciones XII y XXIX de la C.P.E.U.M, dispositivos que señalan, en la parte que nos interesa lo siguiente:

Artículo. 123. *“Toda persona tiene derechos al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley. El Congreso de la Unión, sin contravenir las bases siguiente deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:...”*

Apartado. A. *“Entre los obreros, jornaleros, empleados, domésticos, artesanos, y de una manera general, todo contrato de trabajo:...”*

Fracción XII. *“Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósito a favor de los trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a estos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.”*

Fracción XXIX. *“Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, e vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los*

trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y familiares.”

Al allegarse la Federación de este tipo de recursos por concepto de Aportaciones de Seguridad Social, se destinaran los mismos a un gasto público específico, consistente en la satisfacción de una necesidad de naturaleza colectiva que se traduce en la prestación de Servicios de Seguridad Social por parte de las instituciones abocadas por Ley a la realización de la misma, en beneficio de una de las clases más desprotegidas como es la clase obrera.

Las Contribuciones de Mejoras.-

Esta especie de Contribución que el Legislador Federal denomina Contribuciones de Mejora, también, conocidas como Contribuciones Especiales, constituyen la fuente de ingresos tributaria de menor importancia, en cuanto a ingresos económicos se refiere en la Ley de Ingresos de la Federación para el presente ejercicio Fiscal.

Por cuanto ve a su definición esta la ubicamos en la fracción III, del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en el siguiente tenor “*Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de forma directa por obras públicas*”.

Es importante que hagamos hincapié, que en la actualidad la única obra pública Federal generadora del pago de este gravamen, es aquella que se refiere a la construcción de *Infraestructura Hidráulica*, realizada por las entidades o dependencias de la Administración Pública Federal, en donde además, para la

actualización de la hipótesis tributaria en comento, se requiere que las obras en cita beneficien de forma directa a personas físicas o morales, dándose ello cuando estas usan, aprovechan, explotan, distribuyen o descargan aguas nacionales sean superficiales o del subsuelo, al utilizar dichas obras.

Infraestructura Hidráulica que se traduce, a manera de ejemplificar, en Unidades o Sistemas de riego agrícola, acueductos o sistemas de suministro de agua, infraestructura para la generación de energía hidroeléctrica, etcétera, todo ello regulado por la *Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica*.

Los ingresos obtenidos por medio de esta fuente tributaria, se destinan a la satisfacción de un gasto público específico, es decir se destinan a la Comisión Nacional del Agua para que esta los aplique e la construcción, reparación, ampliación, terminación o modernización de las obras públicas federales de infraestructura hidráulica en términos de la ley que los regula.

Los Derechos.-

Esta especie de Contribución, que el Código Tributario Federal denomina como “Derecho”, y que en “la doctrina y legislación extranjera se le conoce como “tasa” o taxa”, constituye el segundo ingreso tributario, en cuanto a su volumen, económico y el tercero dentro del catálogo genérico de rubros monetarios previsto en

la Ley de Ingresos de la Federación para el presente ejercicio fiscal, siendo superado por los rubros de impuestos y el de otros ingresos.

El ordenamiento específico tributario al cual se encomienda la regulación de esta especie de Contribución, es la “Ley Federal de Derechos”,³³ ordenamiento que surgió ante una necesidad Legislativa imperiosa de terminar con la enorme dispersión de ordenamientos Legislativos y Administrativos en los que se establecían este tipo de Contribuciones.

Por cuanto ve a su definición, esta la encontramos en la fracción IV, del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación como “ *las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del 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 a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado*”.

³³ Publicada en D. O. F. de fecha 31 de Diciembre de 1981 y en vigor el 1º de Enero del año siguiente.

Del análisis de la definición en cita, constatamos de forma clara que las situaciones de la realidad que el Legislador Federal decidió gravar, puede consistir en cual quiera de los siguiente supuestos normativos:

- *Por el uso o aprovechamiento de Bienes del dominio Público de la Nación.*
- *Por recibir Servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, que no sean realizadas por Organismos Descentralizados y Organismos Desconcentrados, y en este ultimo caso, se trate de contraprestaciones previstas en la Ley Federa de Derechos (es decir Servicios Públicos divisibles o individualizados).*
- *Por la prestación de Servicios Públicos exclusivos del Estado, a cargo de organismos públicos descentralizados.*

La recaudación económica que se obtenga por medio de esta fuente de ingresos, se afectaran a un gasto público específico, consistente en solventar el costo que para el estado tenga la ejecución u operación de algún servicio público prestado a los gobernados en sus funciones de derecho público o de la prestación de servicios exclusivos a cargo de organismos descentralizados, o para sufragar el costo que implique el mantenimiento de los Bienes del dominio Público de la Nación usados o aprovechados.

Los accesorios a las contribuciones

Así mismo en su último párrafo, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece a los accesorios de las contribuciones de la siguiente forma “*Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se*

refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas”.

Estas figuras, no son más que consecuencias jurídicas que se originan por el simple incumplimiento de algún deber tributario, es decir, sanciones de diversa índole, algunas de naturaleza indemnizatoria como es el caso de los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización por cheque presentado en tiempo y no pagado a la autoridad fiscal por causas ajenas a la misma y otras de naturaleza punitiva como es la sanción pecuniaria de multa, mismas, que aunque el legislador no las especifique con el carácter de sanciones, dándoles solo el concepto de accesorios de las contribuciones, en virtud de que no pueden tener existencia propia, dependiendo de lo principal que es la existencia de la obligación tributaria (es decir, ante el incumplimiento de la misma), no dejan de ser especies de sanciones que de forma necesaria, se origina como consecuencia al incumplimiento de una obligación tributaria.

A. Efectos jurídicos que se generan al actualizarse la hipótesis normativa tributaria.

El efecto jurídico inmediato que se produce al actualizar las hipótesis normativas tributarias, es la generación de una obligación de carácter público, que produce relaciones jurídico tributarias correlativas, en virtud de que por un lado le

surge al gobernado el deber de realizar dicha prestación y por el otro se ubica al Estado con la potestad de exigir el cumplimiento de las mismas.

Debemos especificar que existe un momento preciso, en el cual surge o se causa el deber jurídico, por parte del contribuyente, de realizar esas prestaciones económicas en favor del Estado, situación que, se encuentra consignada por el Legislador Federal en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en vigor, mismo que señala lo siguiente:

Artículo 6.- *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”*

Para poder comprender con mayor exactitud lo preceptuado en citado dispositivo tributario, debemos decir que toda contribución tiene un objeto, el cuál consiste en aquellas situaciones de la realidad de naturaleza económica que el legislador grava o sujeta a imposición mediante las hipótesis normativas o presupuestos de hecho tributarios.

En otras palabras el objeto de la contribución es la situación económica de la vida real gravada y plasmada por el legislador mediante una formula hipotética, abstracta e ideal, a la cual se le denomina genéricamente hecho imponible y que según el hecho de la vida real que este hipotéticamente sujeto a gravamen, será la

especie de contribución plasmada por el legislador en la respectiva ley tributaria específica.

En este tenor citada hipótesis puede tener como hecho real gravatorio u objeto de imposición en términos generales un hecho de la vida real de contenido económico ya sea, la obtención de ciertos ingresos, la realización de ciertos actos o actividades, el uso o tenencia de vehículos, la obtención de algún beneficio por parte de los gobernados por la realización de alguna obra pública estatal, el uso o aprovechamiento de algún bien de dominio público o cuando se reciba la prestación de un servicio público, o cuando el Estado substituye a ciertas personas en el cumplimiento de ciertas obligaciones en materia de Seguridad Social..

Pues bien, citadas hipótesis normativas, requieren de forma necesaria e indispensable de un hecho de la vida real que al adecuarse o coincidir con citada hipótesis ideal y abstracta generara el nacimiento o causación de la obligación de contribuir a los Gastos Públicos del Estado, al respecto Sergio Francisco de la Garza afirma que “ Todos los tributos constituyen obligaciones ex –lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjugación de un presupuesto establecido en la ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real que se ajuste perfectamente a la hipótesis.”³⁴

³⁴ Ob. Cit; p. 323.

De lo anterior se deduce que no es posible que la obligación tributaria se genere por su simple establecimiento en la ley mediante una fórmula hipotética, ni que tampoco es posible que citada obligación se cauce con la sola realización de algún hecho de la vida fenoménica, sin que exista la hipótesis normativa que prevea o grave ese hecho, en consecuencia se requiere de la existencia, concordancia o adecuación de ambas situaciones.

Como ha quedado indicado, al generarse la obligación Fiscal, produce de forma necesaria una relación de naturaleza jurídica que vincula a dos sujetos, por un lado al Estado, como único sujeto facultado para fungir en calidad de acreedor en esta relación y por ende obligado Constitucional y legalmente a vigilar y exigir que los gobernados cumplan de forma correcta y oportuna con las disposiciones fiscales, en el otro extremo de esta relación jurídica, en calidad de sujeto pasivo deudor se encuentra el contribuyente que en materia tributaria puede ser cualquier persona física o jurídica, ya sea nacionales o extranjeros que al ubicarse con su actuar en la hipótesis jurídica prevista en la ley específica tributaria, obtendrá esa calidad, que lo vinculará jurídicamente hacia el Estado, en el cumplimiento de un deber jurídico, que en términos específicos, en materia Fiscal se representa principalmente en un *dar*, es decir, en pagar el monto pecuniario de la contribución correspondiente y de forma accesoria en un *hacer*, que en términos generales consiste en la obligación de presentar *declaraciones* (por el ejercicio o provisionales), *solicitudes* como de inscripción en el registro federal de contribuyentes, en la *presentación* de avisos

cuando exista cambio de situación fiscal ya sea de domicilio fiscal, de cierre o apertura de algún establecimiento, de aumento o disminución de obligaciones fiscales, de suspensión o reanudación de actividades, de cambio de denominación o razón social en caso de personas jurídicas etcétera; en un *no hacer*, que consiste en la obligación de que el contribuyente se abstenga de realizar alguna conducta ilícita, como puede ser llevar dos sistemas contables, dar datos falsos a la Autoridad de su identidad o situación fiscal, introducir mercancías afectas a algún gravamen sin pagar el mismo, expedir comprobantes fiscales sin requisitos fiscales o con datos falsos etcétera, y en un *tolerar*, que se traducen en el deber de permitir y no obstruir a la Autoridad Fiscal en el inicio y desarrollo de sus facultades de fiscalización tendientes a la verificación de que el contribuyente está cumpliendo con las disposiciones tributarias, debiendo además proporcionar los datos, documentos e informes que se les requiera y que conforme a la ley se relacionen con el cumplimiento de la obligación fiscal que en ese momento la autoridad se encuentre fiscalizando.

Deberes Tributarios, que en la Legislación Fiscal Federal se les considera genérica e indistintamente dentro del término unitario de obligación fiscal, no así en la doctrina en donde se le clasifica en obligación fiscal *sustantiva o principal* y en obligación fiscal *formal o accesoria*.

Por cuanto ve a la obligación fiscal sustantiva esta se concretiza, como se indico, en la prestación principal, es decir en un *dar*, consistente en él deber de enterar al Estado el monto pecuniario de la obligación causada por el sujeto pasivo.

De forma accesoria pero también de gran importancia existen las obligaciones de naturaleza formal (*hacer, no hacer y tolerar*), en las cuales el deber hacia el sujeto pasivo no se traduce en una obligación con contenido pecuniario, sino en deberes de colaborar y brindar información certera y oportuna a la Autoridad, con el objetivo de que por medio de ella la Autoridad hacendaría mantenga el control del sistema recaudatorio estatal, mediante la información, que le permita conocer con certeza del cumplimiento exacto, cabal y oportuno por parte del contribuyente de sus obligaciones sustantivas, en otras palabras la justificación de la existencia de las obligaciones de naturaleza formal, se da en su finalidad instrumental de proteger el eficaz cumplimiento de la obligación sustantiva, siendo su importancia tal, que sin su existencia la autoridad quedaría totalmente a merced de lo que el contribuyente le aporte como información, haciendo que la recaudación fuera insegura y muy poco fidedigna, además de que seria imposible que el Estado realizara por si mismo, las funciones encomendadas por medio de estas obligaciones formales a los contribuyentes, en virtud de los enormes costos monetarios, tecnológicos y humanos que ello conlleva.

CAPITULO TERCERO
DEFINICIÓN, FINALIDAD, Y UBICACIÓN DEL DERECHO
CONTRAVENCIONAL Y DEL DERECHO PENAL
EN MATERIA FISCAL FEDERAL.

I.- Definición del Derecho Contravencional y del Derecho Penal en Materia Fiscal.

El legislador Federal al establecer obligaciones de naturaleza fiscal hacia los gobernados, sean estas sustantivas o formales, debe accesoriamente, de forma consubstancial y necesaria establecer normas jurídicas que regulen el supuesto hipotético de incumplimiento a citadas obligaciones y así mismo de forma consecuente le asocie a tal hipótesis una sanción.

De lo que se colige que las normas tipificadoras en materia fiscal, tanto de la contravención, como del delito, así como de su respectiva sanción, requieren para su actualización o como presupuesto esencial para su existencia de una norma preexistente a las mismas, en la cual se establezca un deber tributario, ya que es lógico que solo puede violar un deber el que esta obligado al cumplimiento del mismo y no lo hace, y es en virtud de ello que se materializan tanto el ilícito contravencional como el delictual o ambos.

Dándose, por tanto, una necesaria correspondencia, condicionada a la preexistencia de una obligación fiscal, que ante su incumplimiento y el encuadramiento de tal en un precepto, generara al ilícito contravencional o al

delictual, procediendo a la aplicación de sus respectivas consecuencias, en este tenor, a manera de ejemplificar aun más lo anteriormente aseverado, podemos decir que de forma necesaria se requiere de: primeramente de una disposición legal tributaria específica que contenga una obligación fiscal sea sustantiva o formal, de un precepto legal en el cual el legislador prevé cierta conducta, que considera conculcatoria de esa disposición legal tributaria, así como que a la misma vincule su respectiva consecuencia de Derecho, una vez establecido ello, se requiere de una conducta de acción o de omisión que contravenga esa disposición legal contenedora del deber tributario, y que la misma se adecue al supuesto de ilícitud previsto así por el Legislador.

En este orden de ideas, se establece dentro de los ordenamientos tributarios y principalmente dentro del Código Fiscal de la Federación en sus capítulos respectivos una serie de normas las cuales conforman cada cual en su ámbito respectivo al denominado Derecho Contravencional Fiscal y al Derecho Penal Fiscal, como conjuntos de normas que tienen como *objeto* respectivamente el primero de ellos tipificar y regular al ilícito contravencional o infracción en estricto sentido y el segundo tipificar y regular al ilícito delictual, así como en cada caso a sus respectivas consecuencias, como son las sanciones de naturaleza punitiva, consistentes en la multa y en la sanción privativa de la libertad, aplicadas claro esta, por autoridades diferentes, dentro de su ámbito competencial respectivo, como es la Autoridad administrativa y la autoridad judicial, de igual forma también se contiene en tales

Ordenamientos aspectos atinentes a la parte general de cada uno de los ilícitos citados.

En atención a lo preceptuado, al Derecho Contravencional Fiscal, como lo denominamos nosotros o “*Derecho Fiscal Sancionador*”³⁵ o “*Derecho Fiscal Represivo*”³⁶ o “*Derecho Fiscal-Penal*”³⁷ como lo denominan algunos doctrinarios, lo definimos como “...el conjunto de normas generales, abstractas, impersonales y coercibles, emitido por el Poder Legislativo, que regula el ejercicio de la Potestad Sancionadora del Estado, que se realiza por conducto de la administración fiscal, que establece el concepto de infracción fiscal como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo y que asocia a la infracción una pena económica finalista.”³⁸

Se considera que el Derecho Contravencional puede ser entendido tanto en sentido Objetivo como en sentido Subjetivo, en el primer sentido, se hace referencia como ha quedado ya establecido a la legislación objetiva Contravencional, es decir, al “... conjunto de normas que definen infracciones, formas de responsabilidad y penas fiscales. Éste es límite estricto de la facultad de reprimir los ilícitos fiscales, que deriva del principio o de reserva que se expresa con el apotegma *nullum crimen*,

³⁵ MABARAK CERECEDO, Doricela.- Ob. Cit; p. 73.

³⁶ Ver Título de la obra de LOMELÍ CEREZO, Margarita.- Ob. Cit.

³⁷ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.- Ob. Cit; p.p. 2 – 3.

³⁸ Idem. p.p. 10 – 11.

nulla poena sine lege, consagrado en el artículo 14 constitucional.”³⁹ en sentido subjetivo el Derecho Contravencional hace alusión a la potestad punitiva que forma exclusiva tiene el Estado, en virtud de que “... designa un atributo de la soberanía consistente en la facultad que surge de la existencia de la norma penal, esto es, el *Ius Puniendi* o Derecho del Estado, en caso de comisión de una infracción fiscal, a castigar al infractor imponiéndole la pena y a ejecutarla.”⁴⁰

En cuanto al Derecho Penal Tributario Fiscal, como se vera, es parte de los denominados ordenamientos penales especiales, lo que no impide que se le defina conforme al derecho penal en general, en el sentido de considerarlo como la “... rama del Derecho público interno relativa a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad, que tienen por objeto inmediato la creación y conservación del orden social.”⁴¹

El Derecho Penal, puede ser entendido desde dos enfoques, como es el objetivo y el subjetivo, con el primero de ellos se hace alusión al “... conjuntos de normas jurídicas establecidas por el Estado que determinan los delitos, las penas y las medidas de seguridad con que aquéllos son sancionados.”⁴² en cambio con el segundo de los enfoques en cita, hacemos referencia a la potestad de castigar del estado, es decir el *Ius Puniendi*, el cual “Consiste en la facultad del Estado

³⁹ Idem. p.p. 22 – 23.

⁴⁰ Idem. p. 22.

⁴¹ CASTELLANOS TENA, Fernando.- Derecho Penal.-38ª ed.-Porrúa.-México.-1997.- p.19.

⁴² Idem. p. 21.

(mediante leyes) de conminar la realización del delito con penas, y, en su caso, imponerlas y ejecutarlas.”⁴³

De las definiciones antes transcritas, se puede derivar de forma clara, que en ambos ordenes, es decir el contravencional y delictual, indiscutiblemente, es el Estado, el único ente autorizado, para, por medio de leyes en sentido formal y material, *crear o definir* que conductas se consideran infractoras de un deber tributario y definir las como contravención o delito, así como vincularles su respectiva sanción, lo cual se traduce, tomando como base citados ordenamientos, en que sea el mismo Estado el único facultado para *calificar e imponer* las respectivas sanciones por medio del procedimiento correspondiente, es decir el procedimiento Administrativo o el proceso Jurisdiccional, así como de *ejecutar*, tales determinaciones.

II.- Finalidad del conjunto de normas jurídicas reguladoras de contravención y del delito en materia fiscal

Como quedo asentado, el Estado como producto de la cultura humana se caracteriza por llevar dentro de sí una teleología, misma que se dirige hacia la obtención del bien público temporal, el cual concierne a todos los individuos y a todos los grupos que conforman su población.

⁴³ Idem. p.p. 21 – 22.

En el logro de este bien, el Estado debe realizar diversas actividades tendientes a la satisfacción de una variada gama de necesidades, que van desde aquellas denominadas Públicas, pasando a las necesidades colectivas, hasta llegar a denominadas necesidades individuales que en la actualidad en ciertos casos se hace indispensable su debida tutela por el órgano estatal mediante el aprovisionamiento de vestido, alojamiento o alimentación, en caso de alguna contingencia natural.

Para satisfacer las necesidades en comento, es menester que el Estado realice erogaciones, los cuales suponen previos ingresos, es decir le surge la necesidad al Estado de contar con los medios pecuniarios que le permitan afrontar tales erogaciones, ingresos que puede obtenerlos de muy diversas fuentes como son financiamientos, del uso o enajenación de Bienes del dominio privado; destacándose a aquellos ingresos que se originan en las prestaciones que el Estado con base en la Constitución política federal crea, exige y recauda de los gobernados, con carácter de obligación pública y que se denominan Contribuciones, mismas que al actualizarse generan la obligación del gobernado de contribuir a los gastos públicos del Estado.

Pues bien ante el incumplimiento de este tipo de obligaciones públicas o manera de asegurar su cumplimiento, se erigen, dos ordenes de Derecho, como son los ordenamientos legales reguladores respectivamente de los ilícitos contravencional y delictual en materia fiscal, ordenamientos que tienen como finalidad en ambos

casos la de sancionar citadas conductas ilícitas mediante una sanción punitiva, situación que le da eficacia al mismo precepto.

En donde, lo importante se da en lo que el legislador intenta proteger con la creación del precepto que tipifica alguna conducta como ilícita (sea Contravención o Delito) y con la sanción que se vincula a tal precepto, dicha finalidad se da en la protección de bienes jurídicos, es decir a aquellos bienes o intereses de la realidad materiales e inmateriales, que sirven para la satisfacción de necesidades del ser humano, pudiendo ser estos individuales o colectivos, intereses que no son creados por el legislador, sino que este los toma de la vida real, que es en donde se generan y decide dependiendo de su ideología su protección mediante el ordenamiento jurídico, adquiriendo tal interés la calidad de Bien Jurídico.

Es obvio, que los intereses que se intentan proteger en materia tributaria con la creación de estos ordenamientos jurídicos, es un *interés colectivo*, es decir el interés cuya tutela de algún daño o puesta en peligro se encomienda, tanto a las autoridades fiscales como a las judiciales a través de sus respectivos procedimientos, es el interés de la Colectividad organizada jurídicamente en el Estado, en virtud de que, el mismo, incumbe de forma vital a toda la colectividad o grupo social en su conjunto como base y sustento de la comunidad estatal en la cual nos desenvolvemos, aunque no podemos soslayar, que tal incumbencia, aunque de forma

indirecta y necesaria, también nos concierne a cada uno de nosotros como personas individuales miembros de citada comunidad.

Pues bien, abocándonos a la búsqueda del interés colectivo vital que consideramos el legislador intenta proteger con los ordenamientos en comento, debemos señalar que no son los ingresos Fiscales, es decir el Fisco Federal, en virtud de que en términos generales comprende "... el patrimonio del Estado, constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como los egresos"⁴⁴.

Lo anterior en virtud de que como lo señala Cesar Augusto Osorio y Nieto, "Histórica y etimológicamente el vocablo fisco tiene su origen en la palabra latina *fiscus* que era un cesto de mimbre en el que se depositaban y guardaban monedas; más adelante, en España el término fisco se refería al tesoro o patrimonio del rey, para distinguirlo del erario, que era el tesoro público, del Estado; en la actualidad en nuestro país, fisco, erario o hacienda pública podemos considerarlos como sinónimos."⁴⁵

De lo que se advierte que en la actualidad frecuentemente se reconoce bajo la palabra fisco al Estado como administrador de esa hacienda, o también como al propio tesoro público, es decir se considera sinónimos o afines las voces Fisco, Erario y Hacienda pública, las cuales en cuanto a su extensión y contenido, no obstante que

⁴⁴ OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto. -Delitos Federales.- Mexico.-Porrua.-1994.- p. 134.

dentro de los mismos se comprende a los ingresos tributarios, resultan de inmensa amplitud para la protección que el Legislador intenta con la creación de los ordenamientos en comento.

Ahora bien si no apeamos de forma estricta a lo que en la Legislación Fiscal considera como ingresos Fiscales, en particular en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, se dispone que *“Son Créditos Fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios...”*

De citada disposición derivamos, que al originarse, en términos del Código Tributario Federal los ingresos Fiscales tanto por concepto de contribuciones, como por concepto de aprovechamientos, así como de sus respectivos accesorios, resulta también muy amplia y no corresponde al interés vital que creemos el legislador intenta proteger. Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito emite la Tesis Publicada en la página 908, del Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo XII-Diciembre de 1993, en el sentido, siguiente:

MULTAS. CONSTITUYEN UN CREDITO FISCAL LAS IMPUESTAS CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACION FISCAL. De conformidad con los artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos. De la definición que de cada uno

⁴⁵ Idem. p.p. 134 – 135.

de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los aprovechamientos son debidos a la calidad de entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado. Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza. Por otra parte, el artículo 4o. del citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, la multa impuesta al quejoso "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Incidente en revisión 236/93. Operadora Hotelsa, S.A. de C.V. (Recurrente: Administrador Local Jurídico de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en Iguala, Guerrero). 7 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinoza. Secretario: Javier Cardoso Chávez.

Por lo anterior, y por nuestra parte coincidimos con la idea de que el objeto de protección de estos ordenamientos, es decir el Bien jurídico que se tutela, es "... la necesidad social de recaudar integra y oportunamente los impuestos que se requieren para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para la existencia del estado y para que este pueda lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad." ⁴⁶

Más sin embargo, aunque, consideramos que la posición anterior es adecuada, con mayor exactitud podemos decir que el objeto o finalidad tanto de los ordenamientos jurídicos contravencional y delictual en materia tributaria es “*la protección del sistema de recaudación de contribuciones, diseñado por el Legislador para hacer llegar al Estado oportunamente las contribuciones a cargo de los contribuyentes*”.⁴⁷

Ello en atención a que las mismas son de imprescindible postergación para que el estado satisfaga las necesidades apremiantes de la comunidad, sin ellos el Estado estaría obligado a acudir a otras fuentes de ingresos que por lo general son muy inciertas y perjudiciales para el mismo, de ahí que el Legislador tutela esa necesidad apremiante, que es la obtención de ingresos tributarios, elevándola a la calidad de Bien Jurídico a través de los ordenamientos en comento, contra conductas que efectivamente lesionen o pongan en peligro esa función recaudadora, traducida en Bien jurídico; en otras palabras, una conducta será de *peligro* para el bien en cita, cuando violente un *deber tributario de naturaleza formal*; así como la misma será de *daño* para el bien jurídico protegido, cuando conculque un *deber fiscal de naturaleza sustantiva*.

Lo anterior se plantea así ya que “Es fácil descubrir que si no se entera oportunamente las contribuciones al fisco, da lugar a que se produzca una lesión al

⁴⁶ GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel ÁNGEL.- Ob. Cit; p. 19.

sistema recaudatorio, de ahí que lo pagos atrasados y sus correspondientes recargos y multas dan lugar enteramente a resarcir el daño que en principio se ha ocasionado al Erario Público, pero de ningún modo se puede resarcir el daño provocado al funcionamiento eficaz del sistema recaudatorio, el cual ha quedado lesionado en el mismo momento en que no se cumplió con las obligaciones que impone”⁴⁸, y que son de naturaleza sustantiva; a diferencia de “...cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar a la omisión de prestar ayuda a la Administración estatal pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que no se reciba cabal y puntualmente el pago de impuestos. Estas infracciones no lesionan Bienes Jurídicos tutelados sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente para dichos bienes.”⁴⁹

III.- Ubicación de las normas jurídicas tipificadoras de la Contravención y del Delito en la Legislación Fiscal Federal.

Partiendo de que el derecho es único, y que el mismo se divide en ramas por razones prácticas, en virtud de la creciente complejidad que plantean las relaciones y actividades humanas, base y origen del sistema jurídico, el mismo se clasifica en términos amplios en *Derecho Privado*, que se conforma por el Derecho Civil y Mercantil, en *Derecho Social*, que se conforma por los Derechos Laboral, Agrario y

⁴⁷ GONZALES-SALAS CAMPOS, Raul.-*Los Delitos Fiscales*.-Mexico.-Pereznieto.-1995.-p.p. 39-43.

⁴⁸ Idem. p. 43.

⁴⁹ Idem. p. 44.

de la Seguridad Social y en *Derecho Público*, que se conforma por los derechos Constitucional, Administrativo, Penal, Procesal e Internacional.

Dentro del Derecho Administrativo encontramos a los Derechos de la Salud, Bancario, Aéreo y al Financiero, entre otros; a su vez dentro del Derecho Financiero ubicamos al *Derecho Fiscal o tributario*, al Derecho Patrimonial del Estado y al Derecho Presupuestario del mismo. Es dentro del Derecho Fiscal o Tributario en donde ubicamos a los ordenamientos jurídicos objeto de estudio.

Respecto de las normas reguladoras de las contravenciones, debemos decir que por lo general la descripción de la conducta ilícita y la sanción respectiva se ubican en dos preceptos distintos de un mismo ordenamiento jurídico, aunque también pueden coexistir en un mismo precepto, como acontece en las infracciones de naturaleza sustantiva.

A las Contravenciones el legislador federal las ha ubicado principalmente dentro del Título IV, Capítulo I, artículos 70 al 91 B del *Código Fiscal de la Federación* y dentro del Título Octavo, artículos 176 al 200 de la *Ley Aduanera*.

Mención especial requieren los ordenamientos tributarios reguladores del ilícito contravencional relacionado con el incumplimiento de obligaciones vinculadas con las contribuciones de seguridad social, es decir de la *Ley del Instituto del Fondo*

nacional para la vivienda de los Trabajadores, de la Ley del Seguro Social, en donde respectivamente en los artículos 55 y 304, de los ordenamientos en cita, el legislador hace una remisión a sus respectivos Reglamentos, en los cuales se tipifican los ilícitos contravencionales por infracción a las obligaciones tributarias originadas por concepto de Aportaciones de Seguridad Social, así como sus correlativas sanciones, ha estos ordenamientos administrativos se les denomina en cada caso como reglamento para la imposición de las multas por infracción a las disposiciones de la Ley del seguro Social y reglamento para la imposición de las multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En cuanto a los delitos tributarios, estos, son denominados como Delitos especiales, en virtud de que el legislador ha considerado ubicar a estas figuras tributarias fuera del ordenamiento Penal Federal común, en ordenamientos que no tienen naturaleza propiamente penal a causa de la enorme complejidad de la materia que protegen, más sin embargo como delitos especiales que son “... forman parte del Derecho penal común, por poseer una naturaleza sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal...”⁵⁰, constituyendo citadas figuras jurídicas delictuales “... una realidad legislativa que posee modalidades y particularidades propias, pero que en nada pugnan o se oponen a los Principios generales del Derecho

⁵⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela. - Ob. Cit; p. 5.

penal común, sino que simplemente lo complementan”⁵¹ reconociéndolo así el Legislador en el artículo 6 del Código Penal Federal.

A estas figuras jurídicas delictuales especiales, en nuestro caso de estudio, principalmente las encontramos ubicadas dentro del Título IV, Capítulo II, Artículos 92 al 115 del Código Fiscal de la Federación, y de forma un tanto parcial en el Artículo 57 de la Ley del Instituto del Fondo nacional para la vivienda de los Trabajadores, y en el Artículo 305 Ley del Seguro Social, ordenamientos que básicamente remiten al Código Fiscal de la Federación ya sea solo para la imposición de la Pena correspondiente, o para el encuadramiento de la conducta correspondiente en alguno de los tipos delictuales previstos en el Código Tributario Federal.

CAPITULO CUARTO

LA CONDUCTA ILÍCITA EN MATERIA FISCAL FEDERAL

I.- La conducta ilícita en materia Tributaria Federal.

No todos los integrantes de la comunidad estatal cumplen de manera constante y espontánea con las obligaciones sustantivas y formales que les imponen las normas tributarias, ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica cuáles son las transgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

⁵¹ Idem. p. 6.

En este tenor, al existir los supuestos normativos en los cuales el legislador plasma ciertos deberes de conducta, que interesan en su realización a la colectividad, es lógico e indispensable que de forma correlativa y a manera de protección a los mismos, cree los supuestos hipotéticos en los cuales consigne que conductas se consideran conculcatorias de citados deberes.

Lo anterior se plantea así, en virtud de que “Lo ilícito está constituido intrínsecamente por dos cosas: la omisión de los actos ordenados y la ejecución de los prohibidos. En otras palabras, la conducta ilícita es, simple y esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que ordena o haciendo lo que prohíbe”⁵², entonces una conducta será ilícita cuando se incumpla con lo ordenado en una norma jurídica, por medio de la existencia de un comportamiento *inactivo* tendiente a la falta de realización de una conducta que el legislador manda u ordena su realización a través de la norma de Derecho o cuando se *realiza* alguna conducta que el legislador prohíbe expresamente su realización en dichas normas jurídicas.

En un sentido también muy lato, pero dentro de la materia tributaria, la conducta ilícita se traduce en “... toda acción u omisión que importa la violación a un mandato tributario...”⁵³

⁵² LOMELÍ CEREZO, Margarita. - Ob. Cit; p. 157.

De lo anteriormente expuesto, se colige, que al existir los supuestos normativos tributarios, mismos que al ser actualizados producen su respectiva consecuencia, como es el nacimiento del deber u obligación fiscal, que los mismos consignan, entablado la relación jurídica tributaria entre el Estado y el gobernado.

Pero puede ser que el obligado no proceda de acuerdo con lo prescrito en citados supuestos jurídicos, actualizando con tal conducta otra u otras hipótesis normativas, en las cuales el legislador establece a las figuras ilícitas, las cuales de forma necesaria en términos amplios vinculan como respuesta a ese comportamiento contrario su consecuencia de Derecho respectiva, es decir la sanción.

Sobre la base de lo anterior, en esta materia, la realización de una misma conducta conculcatoria de algún deber tributario, trae como consecuencia que a citada conducta se le pueda adecuar o calificar en una variedad de ilícitos de diferente naturaleza y finalidad.

De inicio, la desobediencia a un deber fiscal, origina que se le pueda calificar como una especie de ilícito, similar al existente en el Derecho Civil, nada más que traspolado al ámbito Administrativo, que tiene como consecuencia, que por la sola producción de la conducta ilícita, se origine un daño al fisco Federal, daño que inexorablemente, haya o no conocimiento o gestión por parte de la autoridad, debe

⁵³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto.- Ob. Cit; p. 137.

ser remediado, imponiendo al obligado el deber de cumplir con la obligación de realizar el deber tributario incumplido, como sucede ante la omisión dentro de los plazos fijados por las disposiciones legales de un deber sustantivo, en donde la restauración de la norma infringida se realiza mediante el pago de una indemnización de los daños y perjuicios ocasionados al fisco, traduciéndose ello en el pago del monto de la contribución adeudada “*actualizada*”, así como en el pago de los correspondientes *recargos* que se hayan generado a partir del incumplimiento, lo anterior se da en términos de los párrafos primero y séptimo del artículo 21 del CFF, que en la parte que nos interesa consigna lo siguiente:

Artículo 21.- *“Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizara desde el mes en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.”*

La conducta en cita, además puede ser calificada o como contravención o como delito, así como también puede darse la coexistencia de estos ilícitos, que al originarse producen como consecuencia efectos sancionatorios de naturaleza represiva o punitiva, como es la multa, misma que es impuesta por la Autoridad Administrativa y la sanción privativa de la libertad impuesta por la Autoridad Judicial, a través de sus procedimientos correspondientes, una vez que haya existido conocimiento, descubrimiento o gestión de la misma, de parte de la Autoridad fiscal, como sé vera en el subtema que precede.

II.- Criterios jurídicos para calificar a la Conducta ilícita en Contravención o Delito Tributario.

Antes de entrar al análisis específico de los dos aspectos en que se puede encuadrar a una misma conducta conculcatoria de un deber tributario en esta materia, a saber Contravención y Delito, es trascendental que conozcamos cuales son los criterios jurídicos por medio de los cuales la autoridad fiscal califica y procede, ante la configuración de la conducta ilícita, solo como supuesto contravencional o además conforme al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, proceder respecto de la misma conducta en la instancia penal, por considerarla un comportamiento presuntamente delictivo.

Al respecto, siguiendo a Miguel Angel García Domínguez⁵⁴, debemos partir de la base de que el Legislador puede optar por instaurar alguno de los 4 sistemas existentes, en los cuales se califique a una conducta conculcatoria de un deber fiscal, con los ilícitos siguientes:

Primeramente, puede ser que se decida solo por plasmar como delitos fiscales a las conductas violadoras de deberes de naturaleza sustantiva, y no sancione de ninguna forma el incumplimiento de deberes formales, colocándonos completamente dentro del ámbito penal, al nada más existir delitos fiscales y no contravenciones.

⁵⁴ GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel.- Ob. Cit; p.p. 352 – 354.

Contrariamente al sistema anterior, el legislador puede aplicar un sistema en el cual tipifique a todas las conductas omisoras tanto de deberes sustantivos como formales solo como ilícitos contravencionales, no existiendo los delitos tributarios, ubicándonos dentro del campo procedimental Administrativo.

O bien, el legislador puede decidir por aplicar un sistema en el que se califique solo como contravención a las conductas ilícitas de menor importancia y tipificar como delitos a aquellas conductas ilícitas de mayor importancia, en donde de manera no coexistente tanto el ilícito contravencional como el delictual respectivamente pueden tener existencia.

Por ultimo puede acontecer que se adopte un sistema en el cual, primeramente a toda conducta omisora de un deber fiscal sea este de naturaleza sustantiva o de naturaleza formal, se le pueda encuadrar solo como contravención, pero además en algunos casos se permite que de forma coexistente a alguna de estas conductas se les pueda calificar como contravención y como delito tributario.

Derivado de lo preceptuado en el primer párrafo del artículo 70 del Código Fiscal Federal que señala en forma textual que “ *La aplicación de las multas, por infracción a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas*

que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.”

Deduciéndose de forma clara que “... 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 sancionada con arreglo a las disposiciones de dos grupos de normas, administrativas y penales.”⁵⁵

Por lo anterior, se puede decir que el sistema que adopta nuestro Legislador federal, es aquel en el cual de inicio toda conducta ilícita configura una contravención, pero además se permite respecto de la misma conducta la coexistencia de la contravención y del delito fiscal, en donde la conducta tipificada como ilícito delictual configura siempre una contravención tributaria.

Respecto a lo mencionado, podemos aseverar que no existe disposición legal alguna que norme al respecto el actuar de la autoridad fiscal para promover el inicio coexistente de ambos procedimientos, si bien es cierto que la misma se encuentra obligada a fundar y motivar en cada caso su actuar, esto no impide que en ocasiones solo se inicie el procedimiento administrativo para sancionar cierta conducta solo como contravención e irrogarle su consecuencia pecuniaria o en otras ocasiones respecto de un comportamiento similar adicionalmente se prosiga mediante el

⁵⁵ Idem. p. 342.

procedimiento penal, propiciando con lo anterior además de la posibilidad de que se puedan dar resoluciones contradictorias en citados ámbitos procedimentales, que se coloque al gobernado en un estado de inseguridad jurídica al permitir que las autoridades fiscales, a las que según les parezca apropiado, estén en plena libertad legislativa, ejerciendo una facultad discrecional de realizar la calificación de una misma conducta y proceder según su arbitrio discrecional como contravención o además a manera de presión recaudadora o utilitaria iniciar el procedimiento penal, por la presunta comisión de un delito fiscal, esto último se da a consideración nuestra en virtud de que en la gran mayoría de los supuestos, la autoridad fiscal utiliza el procedimiento penal solo como instrumento utilitario o de presión recaudadora, dejando inconclusa en algunos casos la instancia penal, sea por que realmente no se acreditaron los elementos del tipo penal o por que se dio por satisfecha en sus pretensiones en relación a algún crédito fiscal, cubriendo y a la vez evidenciando las deficiencias e ineficacias que presenta el sistema recaudatorio tributario que el legislador y la autoridad fiscal implementan, sobre todo en relación con la formación de una cultura fiscal hacia los gobernados, en el control efectivo de obligaciones formales y en el aumento necesario de la base de contribuyentes, lo que no es justificación para implementar o utilizar al Derecho Penal como instrumento recaudatorio, desvirtuando con ello su naturaleza, como ordenamiento protector de un bien jurídico de ciertas conductas verdaderamente graves que tiendan a lesionarlo o a ponerlo en peligro.

Como ha quedado establecido, consideramos que todo ello deja al contribuyente en un estado de indefensión e incertidumbre jurídica en cuanto al conocimiento de cuales son los criterios o parámetros seguidos por las autoridad por el que en un mismo caso actuara como contravención y cual, en el que además propugnara respecto del mismo comportamiento por el inicio del procedimiento penal.

III.- La Ley, fuente única, de la Contravención y del Delito en Materia Fiscal Federal.

Derivado de lo preceptuado en la fracción XXI del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la cual se otorga entre otras facultades al Congreso de la Unión la de “... *definir los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse*”, así como de lo dispuesto en los Artículos 40, 41 y 49 de la Constitución Federal, en el sentido de que determinan la estructura federal como forma de Estado de nuestro país y en la que la soberanía es ejercida por medio de los Poderes de la unión a saber la función Legislativa, Ejecutiva y Judicial, y a su vez en el caso de la función administrativa se auxilian en el desarrollo de sus funciones de diferentes órganos que conforman la Administración Pública Federal.

Al ser el Congreso de la unión el órgano Constitucionalmente facultado para legislar en términos generales en todo lo referente a la materia Fiscal federal y al

corresponderle a la función ejecutiva la ejecución y aplicación de dichas disposiciones, en pro de la obtención de ingresos para el sostenimiento de la misma Federación, es indudable que al incumplirse o violentarse alguna de estas disposiciones federales, la afectada es la federación como forma de Estado en la cual se organiza nuestro país, por lo que consideramos que de forma exclusiva es el Congreso de la Unión, el órgano Federal al cual compete la facultad exclusiva para legislar estableciendo las hipótesis jurídicas reguladoras de los ilícitos Contravencional y Delictual en Materia Tributaria a nivel Federal, ubicando su fundamento para crear esta clase de ilícitos en el artículo 73 fracción XXI de la Constitución Federal.

Derivado de lo anteriormente expuesto, consideramos que estas normas jurídicas, solo pueden ser expresadas o estar contenidas, en atención al principio de legalidad, en disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales, es decir en Leyes emitidas por el Congreso de la Unión y no en disposiciones emitidas por el Poder Ejecutivo, a saber Reglamentos, Circulares etcétera.

Tal aseveración, es aceptada, por cuanto ve a los Delitos Tributarios, en virtud de lo preceptuado en los artículos 14 de la Constitución Federal y 7 del Código Penal Federal, que especifican de manera clara que no puede existir delito, ni sanción sin ley que así lo señale, traducándose lo anterior en el aforismo "*Nullum Crimén, nulla poena, sine lege*", es decir, que no hay más fuentes de delitos que la Ley, en sentido

formal y material, aseveración que no debe ser entendida, en el sentido de que la única fuente es el Código penal Federal, el cual aunque es la ley penal fundamental y más importante, "... también son fuentes de nuestro derecho penal las llamadas *leyes penales especiales*. De éstas una son leyes cuyo fin es definir delitos y establecer penas, éstas son leyes penales en sentido propio. Leyes penales impropias son las que no poseyendo finalidad penal sino de otro orden (administrativo, fiscal, etc.) para asegurar la observancia de sus preceptos erigen determinados hechos en delitos y establecen sanciones penales"⁵⁶.

Situación distinta ocurre respecto de las disposiciones que fijan las Contravenciones y sus respectivas sanciones, ya que si bien en materia Fiscal Federal, la mayoría de los ordenamientos que las prevén son leyes en sentido formal y material, es decir disposiciones creadas por el Congreso de la Unión acatando el Principio de Reserva de la ley, no ocurre así en las disposiciones reguladoras de las Contravenciones relacionadas con las Aportaciones de seguridad Social, previstas respectivamente en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social y en el artículo 55 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en cuyos ordenamientos el mismo Legislador toma como base para imponer la sanción respectiva, parámetros mínimos y máximos muy genéricos, para luego hacer una remisión tanto al *reglamento para la imposición de las multas* por infracción a las disposiciones de la *Ley del seguro Social*, como al *reglamento para la imposición de*

⁵⁶ CUELLO CALÓN, Eugenio.- *Derecho Penal*.- Tomo I.-9ª ed.-Mexico.-Nacional ed.- 1961.- p. 176.

las multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, ordenamientos en los cuales se establece de forma detallada las conductas consideradas ilícitas, y así mismo se especifica dentro de los parámetros citados la sanción correspondiente a cada conducta ilícita, lo cual contraría el Principio de Reserva de la Ley, ya que el Legislador Federal delega, cuando no puede hacerlo a la función Administrativa la permisión de legislar, estableciendo en Reglamentos expedidos por el ejecutivo tanto las conductas concretas que de forma individual se consideran infractoras, como la cuantía específica que corresponde a manera de sanción específica a cada infracción, si bien se puede argumentar que el ejecutivo actúa dentro los parámetros tan genéricos dados por el legislador en los ordenamientos tributarios citados, a manera de detallarlos o pormenorizarlos, esto consideramos es incorrecto ya que, en un ámbito tan importante como es el establecimiento de contravenciones y sanciones, el cual el constituyente originario reservó exclusivamente al Congreso de la unión, no es permitido que el ejecutivo, en base a los parámetros citados por el legislador individualice tanto las conductas infractoras, como las sanciones que serán aplicadas en cada caso concreto, violentando con ello, lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

IV.- La Contravención y el Delito en materia Fiscal.

Al permitirse por el Legislador Federal que en esta materia puedan coexistir de forma dual las consecuencias punitivas de multa y de privación de la libertad,

respecto de una misma conducta conculcatoria de un deber tributario, es requisito sine- Quanon, que previamente a través del procedimiento correspondiente se haya calificado a la misma, como contravención o como delito, implicando ello, como se indico, dos de los aspectos en los cuales se puede calificar a citada conducta ilícita en materia Fiscal.

Respecto de la contravención, ilícito al cual los doctrinarios han denominado de diferente forma, como es "... falta, transgresión, infracción, torto, reato."⁵⁷, podemos señalar que en la legislación federal no existe dispositivo legal alguno que nos de una definición de la misma, únicamente se enuncian los supuestos normativos del ilícito y sus consecuencias, por lo que es necesario acudir a la doctrina, en donde se le define como "... una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal"⁵⁸.

En igual circunstancia, en la Legislación Fiscal no existe precepto alguno que defina al delito tributario, lo cual no es impedimento para acudir de manera supletoria al Código Penal federal común, que en su artículo 7 señala la siguiente noción jurídico formal del mismo, en el sentido de considerar que "Delito es el acto u

⁵⁷ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.- Ob. Cit; p. 135.

⁵⁸ Idem. p. 137.

omisión que sancionan las leyes penales”. En la doctrina al delito Fiscal se le define como “La acción típicamente antijurídica y culpable”⁵⁹.

Pues bien, derivado de lo indicado en el artículo 73 Fracción XXI de la Constitución Federal en vigor, en donde se clasifica a las infracciones que se pueden cometer en contra de la Federación, en delitos y faltas, así como de lo preceptuado en el artículo 21 de citada Constitución, disposición que delimita la competencia, tanto de la autoridad judicial como de la autoridad administrativa para aplicar en cada supuesto el respectivo castigo para delitos y para las faltas cometidas en contra de los reglamentos de policía y buen gobierno, de donde se puede colegir en el primero de los dispositivos citados de forma expresa y en el segundo de forma implícita la adopción por parte del legislador Mexicano, del sistema bipartito, aunque como se indicó, con la salvedad de que se deja el establecimiento de los ilícitos contravencionales fuera de los ordenamientos penales, para que las mismas sean reguladas en disposiciones administrativas.

Dentro de este sistema bipartito resulta de suma trascendencia la problemática que se suscita en la doctrina en general, en torno a la diferenciación entre contravención y delito, centrando sus discusiones principalmente en lo referente a la existencia o no de diferencias cualitativas o sustanciales entre los ilícitos de referencia.

⁵⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando.- Ob. Cit; p. 129.

No es por demás que indiquemos esta discusión en ningún caso como se puede apreciar de forma clara, comprende a los ilícitos delictuales establecidos en los ordenamientos administrativos y dentro de los cuales se ubica a los fiscales o tributarios, respecto de los consignados en la legislación penal federal común, al existir en la actualidad un consenso generalizado por parte de los doctrinarios en considerar a los delito administrativos como parte de lo que se conoce como un derecho penal especial, los cuales indiscutiblemente forman parte del Derecho penal común, y por ello les resulta perfectamente aplicable las reglas y principios del Derecho Penal Común, observando en todo momento las peculiaridades y matices que se dan en razón de la especialidad y de la materia o relaciones que se intenta proteger con su creación.

La discusión doctrinal se aboca a la búsqueda de diferencias ya sea cualitativas o cuantitativas entre el ilícito contravencional y el ilícito delictual, es así como sobre este tema en particular, la doctrina básicamente se ha dividido en dos posturas, a saber:

- Aquella que basa su pretensión, en la existencia de diferencias substanciales o cualitativas entre la contravención y el delito, diferencias que pretende obtener sobre la base de criterios básicos o sustanciales de citados ilícitos, es decir, ya sea, de la naturaleza del derecho o interés tutelado con cada uno de ellos, o de la forma de agresión de los mismos, o sobre la base del elemento psicológico que se

toma en cuenta para encuadrar a los ilícitos de referencia; por lo cual, resumiendo, dentro de esta misma postura, siguiendo a Jiménez de Asúa⁶⁰, podemos a su vez encontrar a cuatro subteorías, así tenemos .

1).- En las subteorías que pretenden la distinción, basándose en la naturaleza del derecho o interés tutelado, ubicamos a las que encuentran estas distinciones esenciales en *criterios éticos o de derecho natural*, y a aquellas que plantean estas diferencias cualitativas sobre criterios vinculados a la *antijuridicidad*.

En el primer subgrupo, es decir, a aquel que basa su distinción en criterios naturales, se encuentra César Beccaria, quien clasifico a los delitos en tres grupos, a saber, “en el primero de ellos están los que destruyen la seguridad social; en el segundo los que subvierten la seguridad privada; y en el tercero se comprenden las acciones contrarias a lo que cada uno está obligado por las leyes a hacer o a abstenerse de hacer por consideraciones de bien público”⁶¹. Sobre esta clasificación Carmignani⁶², citado por Jimenez de Asúa, refiere que es en la tercera subdivisión, en donde por primera ocasión se da la conceptualización del delito de policía o infracción, diferenciandose de los verdaderos delitos, clasificados por Beccaria en los otros dos apartados.

⁶⁰ JIMENEZ DE ASÚA, Luis.- Ob. Cit; p. 137.

⁶¹ Ibidem.

⁶² Ibidem.

Esta misma tendencia, es adoptada por la escuela Toscana, con el mismo Carmignani y Carrara, quienes plantean distinciones esenciales entre la contravención y el delito, sobre la base de que en la primera “... no hay destrucción de derecho alguno inherente a la naturaleza humana o a la índole de la sociedad, sino que proclama, como consecuencia de ello, que no ofenden el principio ético universal, por lo que sólo se reprimen con fin de mera utilidad colectiva. En síntesis , los delitos violan las leyes de *seguridad social*; las contravenciones sólo se refieren a la prosperidad. El delito –dice Carrara- ‘consiste en la *violación de un derecho* protegido por la ley penal’ y es ‘bien distinto de las contravenciones’. Estas consisten en ‘las violaciones de las leyes que protegen la *prosperidad*, no el *derecho*; leyes que tienen su fundamento en el solo principio de utilidad”⁶³.

En este mismo subgrupo, se ubica Anselmo Von Feurebach “... quien considera que los delitos son *mala in se*, en tanto que las infracciones son *mala quia prohibita* y las vincula a la mera desobediencia”⁶⁴. Lo anterior en virtud de que para Feurebach existe delito “...cuando se viola un derecho existente antes de que la ley lo haya reconocido como tal, limitándose por tanto la intervención del Estado a asegurar este derecho, y hay contravención cuando se hace una cosa que sería lícita si el Estado no la hubiese prohibido”⁶⁵, en otras palabras para el autor en cita, y a diferencia del

⁶³ Idem. pp. 137 y 138.

⁶⁴ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.- Ob. Cit; p. 335.

⁶⁵ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis.- Ob. Cit; p. 138.

delito, la contravención existe desde el momento en que el derecho del Estado a que se le obedezca se sanciona con pena, para el caso de incumplimiento.

Como quedo asentado, como segundo subgrupo, dentro de estas teorías que plantean encontrar diferencias esenciales entre la contravención y el delito sobre parámetros de la naturaleza del derecho o interés tutelado, ubicamos a aquellas posturas que pretenden encontrar estas distinciones sobre criterios vinculados a la antijuridicidad.

En las cuales en primer termino citamos a Carlos Binding, para quien la contravención es una mera desobediencia a la norma jurídica, pero no un perjuicio a un bien jurídico, a diferencia del delito, el cual realmente ofende al orden jurídico, el autor de referencia fundamenta esta distinción sobre la argumentación de que “La formulación de una norma se halla precedida por el reparto de las acciones en grupos que se realiza de dos modos distintos. Ordinariamente el legislador parte de la observación del caso singular, puesto que éste constituye, por sí mismo, la lesión o el peligro de daño para un bien jurídico: por eso eleva el caso a género y lo prohíbe con todos los que sean semejantes. Otras veces, en cambio, procede en virtud de consideraciones enteramente genéricas sobre grupos de acciones, que producen muy diferentes consecuencias, si bien todas son inconvenientes en general. Entonces ‘es la observación del fenómeno en masa, lo que actúa como motivo prohibitivo contra el género como tal’. Ahora bien, por eso mismo que se observa el fenómeno en

conjunto, es difícil diferenciar las acciones realmente perjudiciales de las que no lo son y, para no tolerarlas todas, ‘prefiere, conforme al principio del mal menor’, prohibirlas todas, y para evitar la injusticia de castigar como dañoso todo un grupo de acciones, en el que puede haber algunas que no lo sean por no lesionar un bien jurídico, las reprime, no atendiendo a la violación de un bien de esa índole, sino como *pura (rein) y simple (einfach) desobediencia* de la norma que el Estado se ve en la necesidad de establecer, a fin de evitar con ello males mayores que podrían producirse en buena parte de los casos. Esta solución se impone en holocausto a la seguridad jurídica, a la economía probatoria y a la necesidad de que no escapen a la acción de la justicia los que disimulen sus reales intenciones nocivas. De las contravenciones, unas representan prohibiciones complementarias de los delitos al ensanchar la esfera y los medios de lucha constituidos por los preceptos penales propiamente dichos; y otras poseen finalidad autónoma en la protección de bienes no primarios”⁶⁶.

En esta misma postura, Bernardino Alimena⁶⁷, indica que la contravención no tiende solamente a impedir que se cometan delitos, sino que también otros hechos nocivos que no son delitos, refiriendo que a diferencia del delito, en la contravención basta la simple violación de la norma, sin que sea preciso demostrar cada vez el daño que se podría haber causado o que se habría evitado, en virtud de la existencia de una presunción legal de que el hecho puede inmediatamente ocasionar un daño.

⁶⁶ Idem. 139.

Sobre esta misma postura que plantea distinciones sobre criterios vinculados a la antijuridicidad, es importante que citeamos a “...un interesante grupo de opiniones con el parecer de los escritores que creen posible distinguir claramente un grupo de infracciones administrativas, con su propia antijuridicidad.”⁶⁸, y en específico por su importancia, dentro de estas opiniones, es imprescindible que hagamos referencia a James Goldschmidt.

Este autor, para el cual sobre el planteamiento de diferencias esenciales entre la contravención y el delito criminal, que enseguida enunciaremos, “... desarrolló su teoría en una obra publicada en 1902 y que contenía en su sección final un ‘Ensayo de una Teoría del Derecho Penal Administrativo’, en la que postula la autonomía del Derecho Penal Administrativo, frente al Derecho Penal Criminal, protestando contra la posición doctrinal que, al negar toda distinción cualitativa entre el Derecho Penal Administrativo y derecho Penal Criminal, reduce el primero o ‘Derecho Contravencional’ a un mero Derecho Penal de ‘bagatelas’”⁶⁹.

El autor de referencia fundamenta esencialmente esta postura, en el argumento de que los delitos criminales afectan derechos objetivos y otros intereses jurídicamente protegidos de la colectividad, mientras que las contravenciones consideradas por el

⁶⁷ Idem. p. 140.

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ LOMELI CERESO, Margarita.-Ob.Cit; p. 121

autor referido como delitos administrativos, no violentan bienes jurídicos, sino que tan sólo lesionan los intereses de la administración al omitir cumplir con un deber de prestar ayuda a la misma, en aras del logro del bienestar público o estatal, es decir, en la contravención “...se trata de una mera oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del Estado, y en el otro (delito criminal), hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan, por sí mismos, de la protección jurídico penal”⁷⁰.

Por tanto “... mientras el delito ataca *derechos subjetivos* u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos e individualizados, la infracción es una *inobservancia del deber de obediencia* a los mandamientos emitidos en aras de *intereses administrativos*, declarados administrativamente”⁷¹.

En esta misma tesitura James Golsmith, considera la existencia de otras diferencias esenciales entre contravención y delito, que consideramos prudente enunciar, entre las que destacamos: Que mientras “... el delito está referido al valor *justicia*; la infracción al valor *bienestar público*”⁷². Así como que “...la pena en el delito tiene un *sentido ético*; la de la infracción es una *pena de orden* que nada tiene que ver con la prevención especial ni con la expiación: sirve para alertar al ciudadano

⁷⁰ Ibidem

⁷¹ AFTALIÓN R. ENRIQUE.- *Derecho Penal Administrativo*.-Argentina.-Arayu.- 1955.- p. 86.

⁷² Ibidem

para que piense en sus deberes frente al gobierno...”⁷³, por lo que derivado de la distinción referida, Golsmith⁷⁴ arriba a la afirmación de que las sanciones que se aplican para castigar las contravenciones no son de índole penal, sino administrativas.

En respuesta a los planteamientos dados por Golsmith, Enrique R. Aftalión⁷⁵, en desacuerdo con esta postura, considera que pretendida problemática, no es más que un seudoproblema, es decir no es un auténtico problema, ya que debiene de un defectuoso planteamiento de las cuestiones analizadas, lo que impide su desarrollo o avance, para lo cual realiza las siguientes críticas a las pretendidas diferencias planteadas por Golsmith, entre los ilícitos de referencia, criticas que se plantean en el orden, expuesto en párrafos que anteceden, en el tenor siguiente;

Respecto “... de que los delitos atacan derechos subjetivos individualizados, el Derecho Penal Administrativo tendería a la protección de intereses administrativos, es una afirmación que se apoya en una distinción entre Derechos Subjetivos e intereses, más que dudosa a la luz de la teoría general del derecho. ¿ Acaso no dijera JHERING, hace ya tiempo, que los derechos subjetivos no son otra cosa que intereses jurídicamente protegidos?”⁷⁶ en relación con esto, Aftalión⁷⁷, citando a Ernesto R,

⁷³ Ibidem

⁷⁴ Idem. p. 8.

⁷⁵ Idem. p. 4.

⁷⁶ Idem. p.p. 87 y 88.

⁷⁷ Idem. p. 88.

Gavier, considera que un mismo hecho puede constituir un atentado contra el mismo interés protegido tanto por disposiciones penales como administrativas.

Por cuanto a que la pena en el delito tiene un sentido ético y en la infracción es solo una pena de orden, Aftalión considera que “Ni las penas administrativas pueden estar ajenas a la ética, ni las personas sancionadas administrativamente –a menudo con una severidad mucho mayor a la deseada por JAMES GOLDSCHMIDT- quedarán satisfechas con la explicación que sólo se les ha alertado”⁷⁸. Así mismo en contra de la pretendida diferenciación que Golschmidt plantea entre la contravención y el delito, sobre la base de que las sanciones aplicadas en la primera no son propiamente penales, sino administrativas, Aftalión refiere que aquí se ubica “... una nueva fuente de dificultades para los juristas, sin que se vean claras las ventajas del planteo. En efecto, bastante trabajo cuesta ya la distinción entre las sanciones *civiles* y las *penales*, acerca de las cuales la Corte Suprema, con un juicioso criterio relativista, se limita a decir que las primeras presentan un sentido fundamentalmente *reparatorio-compensatorio*, mientras las segundas exhiben un carácter *preventivo-represivo*. Para que se justificara la autonomía de una tercera categoría de sanciones, habría que encontrarles algunos rasgos esenciales inconfundibles, que no aparecen”⁷⁹.

⁷⁸ Ibidem.

⁷⁹ Idem. p.p. 8 y 9.

2).- En cuanto a aquella subteoría que plantea la distinción entre contravención y delito, en atención a la forma de agresión en cada uno de los mismos, es decir en el resultado que producen citados ilícitos, encuentran su fundamento en que en la contravención, el resultado que se produce es la puesta en peligro del interés tutelado, en cambio en el delito se produce una lesión o daño de citado interés. Con esta postura, ubicamos a Zanadelli, para quien "... son delitos aquellos hechos que producen una lesión jurídica, y son contravenciones aquellos otros hechos que, si bien pueden ser inocuos por sí mismos, presentan sin embargo un peligro para la tranquilidad pública o para los derechos de otro"⁸⁰. En esta misma tesitura, se postulan autores como Luis Lucchini, el cual, considera que la distinción entre delito y contravención, se da en "... que mientras el primero infringe un deber específico y lesiona efectiva o potencialmente un derecho determinado y orgánico, la segunda, por el contrario, viola un deber genérico, expone un derecho indeterminadamente a un peligro; y por ello el delito es inseparable del dolo y del daño, que, por el contrario, no son totalmente requeridos en la contravención"⁸¹.

3).- En tercer término, presentamos a aquellas subteorías que plantean distinciones esenciales entre delito y contravención, tomando como parámetro el elemento subjetivo o psicológico, que se tiene en la realización de la conducta, es decir algunas plantean la no necesaria existencia del dolo o la culpa en las contravenciones, es decir, se fundan en la violación de la ley, desde un ángulo

⁸⁰ JIMENEZ DE ASÚA. Luis.- Ob. Cit; p.p. 142 y 143.

puramente objetivo o de simple inobservancia o desobediencia a la misma, en cambio hay otras que con sus matices o deferencias al interior de las mismas, plantean la existencia indispensable del elemento subjetivo ya sea culpa o dolo en la contravención.

Al respecto, existen tres posturas que ilustran esta situación, comenzando primeramente, por la que postulan ciertos autores Galos, entre los que se encuentran Chauveau y Hélie y René Garraud, quienes proponen "... que el elemento subjetivo se admita en las contravenciones de modo cierto y sin que se reciba prueba en contrario; es decir, a virtud de una presunción *iuris et de iure*. Una vez probada la violación de la ley, desde el punto de vista objetivo, ha terminado la misión de los juzgadores, pues el dolo se presume siempre”⁸².

A diferencia de la postura anterior en segundo lugar, autores Italianos como Berenini, Mecacci y Garbasso, consideran que es necesaria "... la existencia del elemento subjetivo en la contravención, pero limitándolo a la culpa, de modo que cuando la ley no exija expresamente el dolo se aplicarán las sanciones correspondientes aunque sólo haya habido negligencia”⁸⁴.

⁸¹ Idem. p. 143.

⁸² Idem. p. 145.

⁸⁴ Ibidem.

En tercer y último grupo de estas posturas, autores abocados al ámbito penal, “... como el francés Le Sellyer y los italianos Stoppato y Lanza, sustentan un criterio menos exigente que los del primer grupo y se contentan con invertir la prueba en las contravenciones; es decir, que proclaman la presunción *iuris tantum*. Modernamente Negri ha querido caracterizar las faltas por la presunción del dolo o de la culpa. Dice, en suma, que ‘ son aquellas acciones u omisiones voluntarias, en las que el dolo o la culpa se presume, salvo la demostración contraria, y que se castigan independientemente de la lesión concreta de un derecho y de la exigencia de un daño, que por regla no concurren’.

➤ La siguiente postura, y a la cual desde este momento referimos, se han adherido entre otros doctrinarios mexicanos, Miguel Angel García Domínguez⁸⁵, Margarita Lomelí Cerezo⁸⁶, basa su posición en que en general no existe diferencia sustancial o cualitativa entre la contravención y el delito fiscal, sino diferencias meramente cuantitativas o accesorias, basadas en la mera gravedad de la sanción impuesta o en la mera voluntad legislativa. Al respecto de estas posturas se ubican dos subteorías a saber;

1).- En aquella subteoría que solo reconoce distinciones cuantitativas entre contravención y delito, fundándose en la reprobación o gravedad específica de la conducta, y esta gravedad a su vez se mide por la mayor o menor intensidad o

⁸⁵ GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Angel.- Ob. Cit; p. 15.

severidad de la pena, que a su vez ejemplifica la importancia de la reprobación de la conducta ilícita, considerando que en la contravención se violentan reglas de poca importancia, y en cambio en el delito se violentan disposiciones de mayor importancia y por ende la pena impuesta en uno u otro ilícito será de mayor o menor gravedad, considerándoseles incluso a las contravenciones como “delitos veniales” o “delitos en miniatura”, teoría a la cual, siguiendo a Jimenez de Asúa⁸⁷ se ciñen autores franceses como Le Poittevin, Garraud y Donnedieu de Vabres.

2).- Por último señalamos a la subteoría que considera que la única distinción accesoria que se da entre contravención y delito se ubica en la decisión del legislador, postura adoptada por Juan del Rosal⁸⁸, quien considera que de la observación de la realidad existente hoy en día, en torno al problema en análisis, se puede arribar a la conclusión de que no se pueden encontrar criterios esenciales que diferencien a la contravención y al delito, dejando esta distinción en un mero criterio de técnica legislativa estatal, el cual puede ser variable, según el momento histórico determinado, es decir que el Estado puede variar con cada situación histórica concreta lo que hasta entonces venia considerando como contravención, para cambiarlo como delito o viceversa, penalizandolos de una forma más severa o leve.

⁸⁶ LOMELI CEREZO, Margarita.- Ob. Cit; p.p. 159 y 167.

⁸⁷ JIMENEZ DE ASÚA, Luis.- Ob. Cit; p.p. 147, 135 y 136.

⁸⁸ Idem. p. 148.

Tomando en cuenta lo expuesto por las corrientes antes transcritas, y observando la legislación Fiscal Federal, que sobre la regulación de esta problemática, existe en nuestro sistema jurídico nacional, consideramos que si bien, si se reconoce la existencia de diferencias importantes entre la *contravención y el delito fiscal*, podemos argumentar que estas diferencias o matices se pueden explicar, en consecuencia a la naturaleza o especialidad de la misma materia, a la cual se abocan a proteger, lo cual imprime en el caso de las contravenciones sus respectivas peculiaridades, como puede ser que;

Que dentro del ámbito de las contravenciones fiscales se considera como sujetos activos del ilícito a las personas jurídicas y a sujetos incapaces, que para el Derecho Penal son inimputables, lo cual es pertinente o viable, ya que ello se da en razón del tipo de sanción punitiva que se aplica por la autoridad administrativa, como es la sanción de multa, pero en todo caso, en su aplicación se debe la autoridad de ceñir al principio de personalidad de la pena, mismo que en materia penal.

Así como en lo tocante al órgano y procedimiento por medio del cual se califica y sanciona los respectivos ilícitos como es en el caso de las contravenciones, esto consideramos, se entiende por la impostergable necesidad estatal de obtener recursos, por lo cual se urge necesario la existencia de un procedimiento administrativo menos formal y expedito, pero en todo caso apegado al principio de legalidad, a diferencia de lo que acontece en los delitos en donde se suscita un proceso mas riguroso y

tardado, ya que solamente se trata de calificar y en su caso sancionar cierta conducta considerada delictuosa por parte de la autoridad judicial, derivando en cada caso en procedimientos distintos, en los cuales las leyes respectivamente en uno u otro caso, especifican mayores o menores formalidades para calificar a una conducta ya sea en ilícito contravencional o en ilícito delictual, en esta materia fiscal.

En cuanto a que, a diferencia del ilícito delictual, en la contravención no se requiere para su actualización del elemento subjetivo, a saber dolo o culpa, podemos referir que de lo observado en la legislación fiscal federal, se deduce la dificultad para acreditar la realización de una conducta contravencional ya sea por dolo o por culpa, máxime que ninguna norma contravencional así lo exige, como acontece en el ámbito penal, pareciere entonces que la autoridad nada más se limita a acreditar la responsabilidad objetiva, a diferencia de lo que en el procedimiento penal, para poder acreditar la culpabilidad en cierta conducta que se considera delictuosa ya sea por dolo o por culpa, se exige de mayores formalidades o rigorismos legales para acreditar las mismas, mas sin embargo no se puede negar en la realidad la existencia de conductas contravencionales tanto culposas como de aquellas impregnadas de toda intención dolosa por parte del contribuyente.

Sobre la base de lo anteriormente dicho, consideramos que al ser el procedimiento contravencional, un procedimiento demasiado sumario, es indispensable que se otorgase a la autoridad cierta discrecionalidad al calificar alguna

conducta como contravencional, lo cual implica que forzosamente se debe encuadrar a tal conducta dentro de un supuesto contravencional establecido por el legislador, y además sobre la base de ciertos márgenes o parámetros mínimos y máximos establecidos por el mismo legislador debe realizar la valoración de dicha conducta, y así calcular el monto de la sanción, para ello debe tomar en cuenta ciertas circunstancias objetivas como son la gravedad de la conducta, así como de cuestiones subjetivas como son las condiciones inherentes del infractor (condiciones económico personales del infractor, etcétera.), que acontecieron al darse la conducta en comento, y así estar en aptitud de imponer cierta sanción.

De igual forma en cuanto a que si con la creación de los dispositivos reguladores de las conductas contravenciones se protege un bien jurídico y así de que si la consecuencia que acarrea la conducta contravencional, es una sanción administrativa, y no una sanción punitiva como en el caso de los delitos, en ambos casos, remitimos a lo que se indica tanto en el párrafo que precede, como en el capítulo subsecuente.

Derivado de lo argumentado, propugnamos porque estas distinciones importantes que diferencian a estos ilícitos, no son suficientes para desvirtuar la naturaleza de estos ilícitos, naturaleza y por ende finalidad que acompaña por igual tanto al ilícito contravencional como al delictual en esta materia fiscal Federal.

Lo anterior en virtud de que consideramos que la *naturaleza* punitiva que acompaña al ilícito delictual como al contravencional, se da en virtud de las consecuencias que producen, como son respectivamente las sanciones de multa y de privación de la libertad, y a la cual, en el caso de las denominadas contravenciones, algunos doctrinarios, para omitir la denominación de “*Penal*”, utilizan o le refieren con la denominación de “*Represiva*” o “*Punitiva*”, situación que no, nos impide la consideración de que “... ambas categorías son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos de las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor.”⁸⁹.

Como consecuencia de lo anterior, en cuanto a la *finalidad* que se persigue con la tipificación de citados ilícitos, esta se da en la protección de un *interés de índole colectivo*, consistente en un sistema recaudatorio fiscal, creado o implantado por el legislador, en virtud de la necesidad estatal de obtener ingresos tributarios, para sufragar los gastos públicos de toda la comunidad estatal, como creación cultural que es, por lo cual el legislador Federal lo decide proteger de ser dañado o de ser puesto en peligro, elevándolo a la calidad de bien jurídico.

⁸⁹ LOMELI CEREZO, Margarita.- Ob. Cit; p. 21.

Circunstancias que consideramos, permite que dentro del ámbito contravencional, le pueda ser aplicable lo establecido por las disposiciones y principios que rigen en el derecho penal común, posición, adoptada de forma expresa por el legislador Federal, en el Código Fiscal de la Federación de 1967, al disponer en su artículo 45 que “ En todo lo no previsto en el presente título serán aplicables las reglas consignadas en el Código penal.” Este criterio fue sustentado en la tesis sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, misma que expresa lo siguiente:

PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO PENAL, SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. Si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el Capítulo Cuarto, Título Segundo, del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el artículo 5 de ese ordenamiento establece la supletoriedad del Código Penal en todo lo no previsto en ese Título en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del Derecho Penal sí tienen aplicación al campo de las infracciones administrativas, dado que no existe una diferencia substancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente, y las contravenciones o infracciones administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otros consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambos elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay diferenciación entre delito y la infracción administrativa, únicamente es cuando a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica. Consecuentemente, si la Regla XIV, inciso 6 de la complementarias de la Tarifa General de Importación dejó de tener vigencia al ser derogada dicha Regla y la autoridad impone una sanción con fundamento en la misma, ésta no procede en

aplicación del artículo 57 del Código Penal Federal, del cual se desprende el principio de que la autoridad debe abstenerse de sancionar cuando la infracción haya dejado de ser considerada como tal.

Revisión No. 666/78.- Resuelta en sesión de 15 de enero de 1981, por Unanimidad de 7 votos. Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretaria: Lic.Luz Cueto Martinez.

En el mismo sentido pero de forma implícita, en el artículo 5 del actual Código Fiscal de la Federación se dispone entre otros supuestos, y dentro del tema que nos aboca, que fuera de los casos de las normas que configuren hipótesis contravencionales y a sus correspondientes consecuencias, las que son de aplicación estricta, se permite la aplicación supletoria de las disposiciones del Derecho Federal común, dentro de las cuales se ubican las del Derecho Penal común.

Lo que nos permite concluir indicando que al ser estos ilícitos en términos amplios de la misma naturaleza, si es posible adoptar o aplicar aspectos legales o principios generales aplicados al Derecho Penal común, adecuándolos al campo de las contravenciones tributarias, claro esta, que esto solo podrá darse, siempre y cuando no se contraríe la especificidad o matices propias del ámbito contravencional, en virtud de los hechos a los cuales el legislador intenta imprimir regulación, es decir no contraríen la naturaleza propia del derecho fiscal, además de que como podrá observarse, existen dentro del campo contravencional, diversos principios aplicados en la misma, y que son idénticos a los aplicados en materia penal común, basta ver el de personalidad de la multa, el de prescripción de la misma, el de

aplicación estricta de la misma, etc; mismos que el legislador reconoce al plasmarlos así en la legislación fiscal federal respectiva. Corroborando la afirmación anterior, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emite la tesis Publicada en la página 44, del *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Tomo 31 Sexta parte, Julio de 1971, en el sentido, siguiente:

MULTAS. GARANTIAS CONSTITUCIONALES. Las garantías constitucionales contenidas en los artículos 14, 21, 22 y 23, y que se refieren a las reglas y limitaciones para la imposición de penas, son aplicables a las multas administrativas, pues en todos esos casos se trata de la imposición de sanciones por violación a la ley, y tanto las multas administrativas como las penales, participan de la misma naturaleza y tienen el mismo origen y la misma finalidad, siendo de notarse que, en algunos casos, la sanción penal puede reducirse a la sola multa.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo DA-205/69. Tintorería y Planchaduría "Royalty". 19 de Julio de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

En el mismo sentido, La *Segunda Sala de la SCJN*, emite la Jurisprudencia 2ª./J.8/98, Publicada en la página 333, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo VII, Marzo de 1998, en el sentido, siguiente:

MULTAS FISCALES.DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.- Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tienen como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a

las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1º. De la Carta magna.

2ª./J. 8/98

Contradicción de tesis 26/97.- Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer Circuito.- 23 de enero de 1998.- Mayoría de cuatro votos.-Disidente:Gillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular.- Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Tesis de Jurisprudencia 8/98.- Aprobada por la Segunda Sala de este Alto tribunal, en sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho, por mayoría de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Guitón, Genaro David Gongora Pimentel y presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano; Disidente:Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular.

De igual forma, El Tribunal Colegiado del Decimo Cuarto Circuito, emite la Tesis Publicada en la página 598, del *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo V, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1990, en el sentido, siguiente:

MULTAS FISCALES. APLICACION DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD. El derecho penal tributario, está estrictamente regulado por el principio de tipicidad, en cuanto a que, para que la acción u omisión sea punible, debe adecuarse con los elementos de la hipótesis de la norma violada. Consecuentemente, si se determina que el causante incurre en la contravención formal, prevista en el artículo 81, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, al omitir presentar sus declaraciones, la sanción exactamente aplicable es la prevista en el artículo 82 del propio

código y no es la estatuida en el artículo 76 del propio ordenamiento, que solamente es aplicable cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones. En tal virtud, si el causante no incurre en incumplimiento respecto a sus obligaciones fiscales, la omisión en la presentación de declaraciones, no genera por si la omisión en el pago de impuestos, sino únicamente recargos, sin que por otra parte, resulte aplicable el supuesto previsto en el artículo 75, fracción V, del señalado Código Fiscal, ya que no es la misma conducta omitir presentar oportuna y espontáneamente una o varias declaraciones y omitir pagarlas total o parcialmente.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 2/89. Subprocuraduría Fiscal Regional en representación de la Administración Fiscal Regional Peninsular residente en Campeche, Campeche, y otra. 21 de agosto de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Renato Sales Gasque. Secretaria: María Elena Valencia Solís.

CAPITULO QUINTO

ESTUDIO DEL PROBLÉMA

I.- La sanción Jurídica.

De igual manera que las normas reguladoras de alguna conducta humana, existen diferentes tipos de sanciones, que van desde aquellas que se actualizan ante el desacato a un deber religioso, o de un deber de orden moral o de etiqueta, hasta llegar a aquellas que se originan al violentarse una norma o deber de derecho, es decir las sanciones jurídicas, las cuales son las que nos interesan y son objeto de este estudio.

En torno a esta noción de lo jurídico, como bien lo indica la doctrinaria mexicana Margarita Lomelí Cerezo⁹⁰ entre sus características fundamentales o elementos esenciales que lo distinguen de otros conceptos y sin los cuales no podemos concebirlo son la coercibilidad, la coacción y la autarquía, elementos que se traducen en cada caso en el enlace, amenaza o posibilidad externa de aplicar cierta consecuencia de derecho a determinado supuesto, o en la ejecución material, externa y forzada de aquella amenaza para lograr la restauración del orden jurídico violado por medio de la fuerza pública estatal; en ambos supuesto aún sin la anuencia de los particulares y con independencia de algún otro poder existente al interior de la comunidad estatal, he aquí la esencia de la noción de lo jurídico.

En este tenor podemos afirmar, que el contenido esencial, tanto de la coercibilidad como de la coactividad lo es “...como enseña el jurista Luis Legaz y Lacambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho, pues la esencia de ésta ‘consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauren el orden perturbado’”⁹¹.

En este sentido la sanción tiende a asegurar el acatamiento de cierto deber previsto y querido por el legislador en una norma de derecho, ya que sería ineficaz el

⁹⁰ Idem. p. 11.

establecimiento de cierto deber jurídico, sin establecer el supuesto hipotético que prevea a cierta conducta como conculcadora de citado deber, así como sería ocioso que si se previera el supuesto de ilícitud pero no se le vinculara una sanción como respuesta a su incumplimiento; de igual manera sería ilegal y peligroso que se prevea y aplique una sanción sin la existencia de un supuesto de ilicitud que actualice su aplicación.

De lo anteriormente indicado podemos deducir que tanto el supuesto de ilícitud como la sanción, están indisolublemente relacionados como antecedente y consecuente, en virtud de que necesariamente tiene que darse, en primer termino el supuesto para poder actualizarse la consecuencia, por lo que podemos afirmar que cuando el ordenamiento le vincula a cierta conducta, determinada consecuencia, es lógico pensar que como antecedente necesario, debe darse la existencia de un supuesto jurídico que considere a ese actuar como ilícito, y como respuesta se le vincule una sanción.

En este sentido por sanción jurídica en términos amplios la entendemos como la “... consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”⁹², consecuencias que varían según los diferentes tipos de deberes jurídicos que el legislador pretende asegurar, pudiendo consistir estas, en la privación

⁹¹ Ibidem.

⁹² GARCIA MAYNEZ, Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho.-46ªed.-Mexico.-Porrua.-1994.- p. 295.

de la libertad, la nulidad de un acto, la rescisión, la suspensión, la multa, la clausura, la revocación, el pago de una indemnización, etcétera.

De igual forma, en la práctica y en el lenguaje jurídico común, según la rama del derecho en la cual se apliquen, se le ha clasificado a la sanción en civiles, penales, administrativas, laborales, etcétera; clasificación que consideramos no ilustra del todo nuestro conocimiento por ser en demasía genérica y por que ella no nos explica que al interior de cada una de estas ramas del derecho, pueden ser aplicadas sanciones coincidentes en cuanto a naturaleza y finalidad, características que no se desvirtúan por aplicarse por disposición legislativa, ya sea en el ámbito civil, penal o administrativo, ya que en todos estos casos su naturaleza y por ende finalidad seguirá siendo la misma.

Dentro del ámbito puramente doctrinal, también se han dado un sinnúmero de clasificaciones respecto de la sanción, inmersos en esta diversidad, nos abocamos en específico a dos de ellas, por considerar para efectos del presente estudio que en ambas clasificaciones se comprende el universo de sanciones existentes.

En la primera de ellas, siguiendo a Eduardo García Maynez⁹³, se clasifica a las sanciones jurídicas, sobre la base de la finalidad que persiguen y en de la relación entre la conducta ordenada por la norma violada y a la que constituye el contenido

⁹³ Idem. Pág. 300

de la sanción, dando como resultado 2 posibilidades, a saber, en las de coincidencia y en las de no coincidencia.

En las de coincidencia “... el contenido de la Sanción coincide con el de la obligación condicionante, estamos ante el caso del *cumplimiento forzoso*, que es el más frecuente en el derecho privado”⁹⁴, en la segunda posibilidad, el autor en cita considera que “Algunas veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficiosamente al cumplimiento que realice una prestación *equivalente*, a la que dejo de realizar. La sanción tiene como fin entonces asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio una indemnización por los daños y perjuicios sufridos”.⁹⁵

Más sin embargo el autor en cita considera que “Las sanciones no se agotan en los dos tipos, ya examinados, del cumplimiento forzoso y de la indemnización. No siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado. Por otra parte, la violación tiene, en ocasiones, tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente,. En tales casos no se trata de corregir un daño, acaso irreparable, sino imponer al violador una pena”⁹⁶.

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ Idem. p. 301.

⁹⁶ Idem. p.p. 301 y 302.

Pudiendo existir los 3 tipos de sanciones en comento de forma conjunta o sanción compleja, o de forma simple, es decir unitariamente.

Por cuanto ve a la siguiente clasificación, está es obra de Carnelutti⁹⁷ para quien y tomando como parámetro la finalidad que persiguen las mismas, existen 2 tipos elementales de sanción, la restitución y la pena.

“La restitución tiene eficacia predominante *satisfaciente* respecto al titular del interés protegido por la norma; en la pena prevalece la eficacia *aflictiva* respecto del titular del interés sacrificado. La restitución se realiza *paraque* se remueva la violación, en tanto que la pena se inflinge *porque* la violación se ha producido”⁹⁸.

Además Carnelutti⁹⁹, considera la existencia, en referencia a la clasificación anteriormente comentada, de otros tipos de sanciones intermedias entre las mismas, enunciando entre las más conocida al resarcimiento, sanciones intermedias que a nuestra opinión, perfectamente cabrían en la clasificación que de las sanciones con propósito satisfaciente hace el autor en cita.

Por lo que siguiendo a Margarita Lomelí Cerezo, haciendo un resumen de las clasificaciones enunciadas con anterioridad, consideramos que “...sin desconocer que

⁹⁷ LOMELI CEREZO, Margarita.- Ob. Cit; p.16.

⁹⁸ Idem p.p. 16 y 17.

⁹⁹ Idem. p. 17.

la diferencia entre las dos especies elementales de sanción arriba mencionadas, no es absoluta y que existen formas complejas o mixtas, creemos que los dos tipos básicos de sanción son los que señala Carnelutti: a) las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación, y que se realizan, “*para que se remueva la violación*”¹⁰⁰, “...y b) las sanciones que no tiene ese propósito satisfaciente, sino uno predominantemente aflictivo o represivo, que se aplican “*porque la violación se ha producido*” y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor...”¹⁰¹.

Clasificaciones que servirán de base, en el desarrollo de los subtemas que preceden, relacionando las mismas con las sanciones aplicadas en materia fiscal Federal.

II.- Las especies de Sanción Jurídica aplicadas en materia Fiscal Federal.

No todos los integrantes de una colectividad cumplen de forma constante y espontánea con sus obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas fiscales, ante estos incumplimientos, el estado se obliga a legislar, previendo citadas transgresiones, configurando de forma específica los distintos supuestos de ilicitud, así como determinando las distintas sanciones que corresponden en cada supuesto y que se aplican dentro de este ámbito tributario federal.

¹⁰⁰ Idem. p.p. 17 y 18.

¹⁰¹ Idem. p. 18.

Como quedo apuntado en el subtema que antecede, entre las múltiples clasificaciones que de la sanción se han realizado, ubicamos a aquella que atiende solo a la materia en que se aplican las mismas, considerando la existencia de sanciones civiles, laborales, administrativas, penales, etcétera, lo cual es correcto desde un enfoque amplio, más sin embargo esto no se puede sostener desde un plano más específico, es decir si se toma en cuenta cada una de las sanciones que es aplicada en los distintos ámbitos en cita, encontramos dejando de lado las denominaciones que el legislador le da a las mismas en cada rama del derecho, que existen sanciones que dentro de estos ámbitos coinciden en cuanto a esencia y finalidad, es decir son idénticas, ya que encontramos desde aquellas consecuencias de derecho que buscan *indemnizar* del daño y perjuicio causado hasta a aquellas que pretenden inferir un efecto de *punición o represión* al infractor del deber jurídico.

Aplicando lo anteriormente indicado a la materia fiscal Federal, está no se encuentra exenta de que las sanciones aplicadas al interior de citada rama, las podamos encuadrar en las dos clasificaciones básicas de sanción, referidas con anterioridad.

En este tenor, ante el incumplimiento de un deber tributario sustantivo, se puede generar una variedad de consecuencias, como son: el cumplimiento forzoso, consistente en el cumplimiento forzado del deber fiscal sustantivo omitido actualizado, así como de las correspondientes sanciones indemnizatorias como son el

pago de recargos por haber incurrido en mora en el cumplimiento en tiempo legal de la obligación fiscal sustantiva.

De igual forma, tanto el incumplimiento de un deber fiscal ya sea sustantivo o formal dentro del plazo requerido por ley o ante el cumplimiento fuera de citado plazo y siempre y cuando este, haya sido en forma no espontánea, genera la aplicación de sanciones de naturaleza punitiva, como es la sanción pecuniaria de multa aplicada por la autoridad administrativa, así como en ciertos casos en forma coexistente la sanción corporal de privación de la libertad, aplicada por la autoridad judicial.

No podemos desconocer que dentro de este ámbito, también se actualizan ante el incumplimiento de un deber tributario, la existencia de otras sanciones tanto de naturaleza indemnizatoria como de naturaleza punitiva. Dentro de las primeras ubicamos en términos del artículo 21 del Código fiscal de la federación la indemnización del 20% sobre el monto del valor que ampara el título de crédito entregado al fisco, para el caso de cheque recibido por la autoridad, presentado en tiempo por esta para su cobro y liquidación de un adeudo fiscal y no le sea pagado por la institución bancaria, así como de aquella sanción indemnizatoria del 2% sobre el monto del adeudo fiscal, en términos del artículo 150 del Código Fiscal de la federación, que se debe pagar por concepto de gastos de ejecución en el caso de que se haga necesario iniciar o emplear el procedimiento administrativo de ejecución

para hacer efectivo en forma coactiva y ante la falta de cumplimiento voluntario del contribuyente el crédito fiscal adeudado. En segundo lugar también ubicamos la existencia de otras sanciones represivas o punitivas, como es el decomiso que se aplica básicamente en materia aduanera y la clausura para el caso de la infracción de un deber fiscal de naturaleza formal como es la expedición de comprobantes fiscales.

Al respecto de estas otras sanciones que ubicamos, es importante señalar que tanto las sanciones indemnizatorias de cumplimiento forzado del deber sustantivo actualizado omitido, como la de recargos. Así como las de naturaleza punitiva de multa y de privación de la libertad las ubicamos a nuestro parecer con el carácter de sanciones principales, en atención a que se actualizan de forma inmediata a la violación de un deber tributario y no requieren de ciertas circunstancias accesorias para su existencia, lo cual acontece con las sanciones que se generan por concepto de gastos de ejecución, que se generan solo si es necesario llegar hasta la instancia del procedimiento administrativo de ejecución, lo mismo se dice de la clausura, del decomiso, etcétera, a las cuales les inferimos el carácter de sanciones accesorias. Esta consideración de sanciones principales, accesorias y subsidiarias, se hace basándonos en lo referido al respecto, por Margarita Lomelí Cerezo, doctrinaria que considera que “Las primeras son aquéllas que se imponen como castigo por la transgresión de la norma infringida; las accesorias son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado, por ejemplo, el decomiso de las mercancías introducidas en el contrabando; y sanciones

subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida; por ejemplo, prisión subsidiaria para el caso de insolvencia económica del sancionado por una multa”¹⁰².

En el entendido de lo anterior en el presente trabajo se aborda, solo el estudio de las sanciones que a nuestra opinión tiene el carácter de sanciones principales.

III.- Fundamento Constitucional de la Potestad Punitiva Estatal en Materia Fiscal Federal.

Debemos partir de la base de que la potestad punitiva en materia fiscal federal se materializa básicamente a través de dos sanciones a saber:

- De la sanción de multa impuesta por la autoridad fiscal mediante el procedimiento administrativo correspondiente

- De la sanción de privación de la libertad impuesta por la autoridad Judicial, mediante el proceso jurisdiccional correspondiente.

En este tenor y dentro de cada ámbito, es decir el judicial y el administrativo, de forma general la potestad punitiva aplicada en esta materia, se desglosa en los siguientes 3 momentos o estadios:

¹⁰² Idem. p. 22.

El primero de ellos, lo corresponde al Congreso de la Unión, como el órgano Federal al cual compete la facultad exclusiva para legislar estableciendo las hipótesis jurídicas reguladoras de los ilícitos Contravencional y Delictual en Materia Tributaria a nivel Federal, así como de sus correspondientes consecuencias de naturaleza represiva, ubicando su fundamento para crear esta clase de ilícitos en el artículo 73 fracción XXI de la Constitución Federal.

El segundo momento o estadio es independiente y al vez puede ser coexistente, ya que se refiere a los procedimientos de calificación, comprobación y sanción de una misma conducta ilícita, conculcadora de un deber tributario: Es decir al Procedimiento que se tramita ante autoridades fiscales, para comprobar y aplicar la sanción respectiva a la contravención de carácter administrativo y del proceso que se tramita ante autoridad judicial para la comprobación y aplicación de la sanción respectiva a la conducta calificada como delito fiscal.

El tercer estadio se da dentro del ámbito Administrativo, por corresponder a la ejecución de las sanciones ya sea de multa que la misma autoridad fiscal ejecuta o de la ejecución de la sanción de privación de la libertad que compete al mismo ejecutivo su ejecución.

Pues bien una vez distinguidos los diferentes estadios de adecuación de estas sanciones punitivas que se dan dentro de esta rama del derecho, debemos buscar su fundamento constitucional que permite tanto a la Autoridad administrativa como a la judicial una vez agotados sus procedimientos correspondientes sancionar a las conductas correspondientes, es decir en este subtema nos abocamos al estudio del segundo estadio, que se refiere a la aplicación de las sanciones en comento.

Es inobjetable que por disposición Constitucional y en especial de la primera parte del artículo 21 de citada Constitución Federal, se concede la potestad exclusiva y por ende su fundamento legal de la autoridad judicial, para que a través del procedimiento jurisdiccional respectivo pueda imponer sanciones privativas de libertad a conductas calificadas en el mismo como delictuales, así como de la imposición de sanciones pecuniarias por tales comportamientos delictuales, considerándose en ambos casos como penas; más sin embargo en este último supuesto y refiriendonos al artículo 94 de Código Fiscal de la Federación, dispositivo en el cual se prohíbe de forma expresa que la autoridad judicial pueda imponer sanciones pecuniarias a conductas calificadas como delictivas y conculcadoras de un deber fiscal, dejando este tipo de sanciones al ámbito puramente contravencional a favor de la autoridad fiscal, lo cual no significa otra cosa que "... el legislador ordinario le ha cercenado al juez penal, de manera excepcional, por razones de política legislativa, las facultades normalmente jurisdiccionales para imponer la pena de multa y de cuantificar y obligar al pago de la reparación del daño,

y le ha transferido tales facultades a la administración tributaria, cuando la misma conducta se tipifica como delito fiscal y como infracción fiscal”¹⁰³.

La situación anterior, es distinta cuando se pretende ubicar el fundamento Constitucional que de la potestad a la autoridad administrativa en materia fiscal federal para imponer sanciones punitivas de multa a los gobernados, ya que al respecto se suscita en la doctrina, divergentes posturas, para poder entender lo anterior es imprescindible que se cite en la parte que nos interesa el dispositivo, donde pareciere se ubica el basamento Constitucional de la autoridad fiscal, para imponer este tipo de sanciones, a saber, el artículo 21 de la Constitución Federal, el cual indica lo siguiente:

Artículo 21.- “Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso”.

Tomando como base lo asentado, en la parte que se transcribe, por el constituyente originario en este precepto, en términos amplios se han postulado dos

¹⁰³ GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.- Ob. Cit; p.p. 385.

opiniones contrarias, aquellas *que consideran que no existe disposición Constitucional que faculte a la autoridad fiscal a imponer este tipo de sanciones; así como de las que ven, aunque de forma implícita en el artículo 21 de la Constitución Federal, como el dispositivo contenedor de tal fundamento.*

En la primera postura ubicamos a Emilio Margain Manautou¹⁰⁴, autor que de inicio se cuestiona, si las sanciones pecuniarias que aplica la autoridad fiscal, tienen sustento Constitucional, al respecto el autor en cita, responde que “Al referirse el artículo 21 de la Constitución a que la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el Constituyente hacer referencia a la competencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter tributario, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, se repite, la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos y de policía”¹⁰⁵.

En el otro extremo se ubica la postura contraria, que retoman autores como Margarita Lomelí Cerezo¹⁰⁶ que considera que en el artículo 21 de la Constitución Política Federal, aunque con defectuosa redacción, se ubica el fundamento de la

¹⁰⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- Ob. Cit; p.p. 239.

¹⁰⁵ Idem. p.p. 239 y 240.

¹⁰⁶ Ver LOMELI CEREZO, Margarita.- Ob. Cit, p.p. 31-46.

autoridad administrativa, no solo para sancionar infracciones a reglamentos gubernativos y de policía, sino además para sancionar infracciones a leyes administrativas y dentro de las cuales se encuentran las fiscales, reduciendo esta discusión a un error de técnica legislativa o defectuosa redacción por parte del Constituyente originario de 1917, en el empleo de los términos, postulándose más sin embargo, por la necesidad de reformar este dispositivo, estableciendo de forma clara o precisa esta potestad sancionadora de la autoridad administrativa Federal.

Respecto de las posturas en comento, nos postulamos por que este fundamento no lo podríamos ubicar en el artículo 21 de la Carta Magna, ya que el dispositivo es muy claro al indicar que la potestad sancionadora solo concierne respecto de violaciones a reglamentos gubernativos y de policía, es decir ordenamientos administrativos autónomos que no derivan de forma directa de una ley, sino de la propia Constitución y los cuales en términos de la fracción II segundo párrafo del artículo II5 de la Constitución Federal, solo compete su expedición a los ayuntamientos, esto no implica que pensemos que esta potestad se ha dejado en manos del constituyente ordinario y que sea el mismo el que regule la misma, al respecto se cita la tesis aislada que emite el *Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito*, Publicada en la página 317, del *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo XI, Marzo, en el sentido, siguiente:

MULTAS FISCALES. SON DISTINTAS A LAS SEÑALADAS EN EL ARTICULO 21 CONSTITUCIONAL.
La facultad de imponer multas, consagrada en el Código Fiscal de

la Federación, no es violatoria del artículo 21 constitucional, pues del texto de este precepto se aprecia que se refiere a aquellas que impone la autoridad administrativa por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, distintas a las que, como sanciones, hace referencia el código mencionado por infringir las leyes fiscales encuentran su razón de ser en el incumplimiento a la obligación señalada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución. De lo anterior se concluye que las multas fiscales se imponen por infracciones a las leyes de tal naturaleza y, las establecidas en el artículo 21 constitucional, se imponen por violación a los reglamentos gubernativos y de policía; lo que evidencia que, tratándose de multas ajenas a esos reglamentos, el constituyente permanente dejó al legislador ordinario la facultad de regularlas.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 225/92. Miguel Angel Buendía Vanegas. 4 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lazcares.

Con lo estipulado en la tesis anteriormente transcrita, comulgamos de manera parcial, en cuanto a que la facultad *para imponer* sanciones pecuniarias por parte de la autoridad fiscal, no se encuentra en el artículo 21 de la Constitución Federal, divergiendo en lo referente a que la misma se dejó en manos del Constituyente ordinario, en virtud de que consideramos respecto del análisis que se haga del texto Constitucional, que el la única disposición contenedora de este fundamento, aunque también de forma no muy clara, se ubica, en la misma Constitución, en especial en la fracción I del artículo 89 de la Constitución Federal, el cual indica:

Artículo 89.- “Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

Fracción I. *Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”.*

En otras palabras, al facultarse al Presidente de la República, a través de sus órganos administrativos correspondientes y por medio de los cuales se auxilia, en el desempeño de su función ejecutiva, para *ejecutar* las leyes que expida el congreso de la Unión, entre las que se encuentran las leyes fiscales, incluidas las que fijan o tipifican que conductas son consideradas omisoras de un deber tributario y sus correlativas sanciones, es obvio que para darle eficacia a las mismas, en estos términos es el propio ejecutivo, la función facultada para aplicarlas o ejecutarlas, situación que hace en materia fiscal, por medio de la autoridad tributaria.

IV.- La coexistencia de sanciones de naturaleza punitiva en materia Fiscal Federal.

Para poder comprender lo que se pretende argumentar en este apartado, respecto de la coexistencia de sanciones de naturaleza punitiva en materia Fiscal Federal, es de suma importancia que se cite lo establecido en el primer párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, ya que derivado de este dispositivo, se permite que “ *La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”.*

Lo anterior nos ejemplifica que lo que se esta aplicando o se puede aplicar es una sanción compleja, ya que en esta materia puede concurrir la aplicación de todas ellas, a una misma conducta ilícita, es decir, se permite o se da la posibilidad de que en esta materia pueden existir o ocurrir a la vez o simultáneamente la aplicación de sanciones punitivas como la multa y la privación de la libertad impuesta por autoridad judicial, como de la exigencia del pago de la contribución adeudada más su actualización en concepto de reparación del daño al fisco Federal, así como de sus respectivos accesorios que en términos del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, comprenden a los Recargos como indemnización al fisco federal por los perjuicios causados por la falta de cumplimiento oportuno de un deber sustantivo, así como en su caso del pago de gastos de ejecución y de la indemnización del 20% en el caso de presentación en tiempo por parte de la autoridad fiscal de cheque y este no le sea pagado por la institución bancaria.

Tomando como referencia lo establecido por nosotros en subtemas que anteceden, dentro de este mismo capítulo, en donde se tomaron como base dos clasificaciones doctrinarias en torno a la sanción, así como de que, se indico que existen sanciones principales y accesorias, tomando como punto de nuestro estudio a las primeras, de entre las que englobamos como sanciones principales en materia fiscal federal a las sanciones indemnizatorias como son el pago de la contribución actualizada (cumplimiento forzoso o reparación del daño en equivalente), los

recargos (indemnización de los perjuicios causados) y las sanciones punitivas de multa y de privación de la libertad.

En el entendido de lo anterior, previo al análisis de las sanciones punitivas en comento, iniciamos con el estudio de las sanciones de naturaleza indemnizatoria aplicadas en materia fiscal federal.

De inicio por indemnización entendemos como la “Cantidad de dinero o cosa que se entrega a alguien en concepto de daños o perjuicios que se le han ocasionado en su persona o en sus bienes...”¹⁰⁷

Por su parte los artículos 2107, 2108 y 2109 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal preceptúan lo siguiente:

Artículo 2107.- *“La responsabilidad de que se trata en este título, además de importar la devolución de la cosa o su precio, o la de entre ambos, en su caso, importará la reparación de los daños y la indemnización de los perjuicios”.*

Artículo 2108.- *“Se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de la obligación”.*

Artículo 2109.- *“Se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación”.*

¹⁰⁷ DE PINA, Rafael.- *Diccionario de Derecho*.- 11ª ed.- México.- Porrúa.- - 1983.- p. 301.

Si bien el Código Fiscal de la Federación, no le refiere expresamente tanto a la exigencia de cumplimiento de un deber fiscal sustantivo omitido actualizado (es decir la actualización) como a los recargos, la calidad de sanciones, no debe perderse de vista en términos de la definición de sanción expresada con anterioridad, que al ser estos conceptos, consecuencias jurídicas, que el incumplimiento de un deber de naturaleza sustantiva producen en relación al obligado, esto implica en términos amplios que son sanciones jurídicas, al igual que la multa y la privación de la libertad, distinguiéndose por la naturaleza y finalidad que se busca con la imposición de cada una de estas sanciones, así de que en ambos casos, es decir en el recargo y en la actualización, son por principio obligaciones de carácter meramente civil, nada más que traspoladas al ámbito del derecho público, representadas por el resarcimiento del daño o perjuicio.

Por cuanto ve a la *contribución actualizada*, en el Código Fiscal de la Federación, no se prevé dispositivo alguno que defina a la actualización, lo que hace citado Código es damos más bien el motivo de su origen como es la falta de pago oportuno y su naturaleza indemnizatoria, ello se aprecia en la primera parte del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 17-A de citado ordenamiento, preceptos que en la parte que nos interesa indican:

Artículo 21.- *“Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizara desde el mes en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán*

pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.”

Artículo 17-A.- *“El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cuál 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 mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes”.*

En estos términos se colige que cuando el sujeto obligado de un deber fiscal sustantivo, no hace el pago correcto de las contribuciones dentro de los plazos que las leyes fiscales estipulan, o si se hace en forma correcta, pero fuera de citados plazos, sin importar que el mismo sea espontáneo o no, nos ubicamos en el supuesto de actualizar la contribución referida, por lo que en esta situación se podría pensar que esta especie de sanción encuadraría como lo hemos venido haciendo en una forma de cumplimiento forzoso en los términos en que las enuncia el doctrinario García Maynez, enfocando esto en relación a las sanciones de coincidencia referidas por citado autor, en donde se encuadra al cumplimiento forzoso, es decir en obligar al contribuyente al cumplimiento del deber tributario sustantivo *originalmente* inobservado, lo que se conoce como contribución histórica, si bien esto no obsta para que pueda darse la exigencia coactiva en el cumplimiento del deber tributario omitido, más sin embargo a nuestra opinión es incorrecto, por cuanto ve a que la contribución originaria al actualizarse cada mes es distinta entre sí, en donde la más

reciente siempre será mayor que la más antigua, ello obedece a que precisamente la actualización de una contribución omitida tiene como propósito el de conocer su valor que ha variado con el correr del tiempo, con motivo de los cambios de precios en el país, es decir su efecto inflacionario y así irnos cerciorando en periodos de mes a mes del valor que esta contribución histórica no enterada dentro del plazo que para tal efecto marca la ley, tiene en ese momento de su actualización, en términos del artículo 17-A anteriormente transcrito.

Sobre la base de lo antes expuesto, resulta claro que no es lo mismo enterar la contribución histórica, que enterar tiempo después está ya actualizada, lo cual hace que consideremos que más bien se esta resarciendo al fisco del daño causado en forma equivalente, es decir se le trata de dar en lo mayor de lo posible un equivalente del deber o contribución originalmente incumplida, ya que nos es posible cumplir con el original, por lo cual *no coincide el contenido de la sanción impuesta en un momento determinado(actualización) con el contenido del deber originalmente omitido.*

De tal suerte que la dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor, más reciente entre el más antiguo y al arrojarnos ello un factor de actualización que se aplica a la contribución histórica omitida, hace que esta ya no se la misma meses después, ya que lo que se pretende con esta figura jurídica de la actualización como se indico, es dar al titular del deber jurídico violado una prestación económicamente

equivalente al deber jurídico original, y no el mismo deber, debiendo cumplir en si misma, con los principios de equidad y de proporcionalidad, previstos en la Constitución Federal. En este sentido el *Pleno de la SCJN*, emite la Tesis P. CI/98, Publicada en la página 220, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Epoca, Tomo VIII-Diciembre de 1998, en el sentido, siguiente:

ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE CONTRIBUCIONES. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE SIRVA DE BASE PARA CALCULAR LOS RECARGOS Y LAS MULTAS, NO REVELA UNA DOBLE O TRIPLE SANCIÓN. La actualización del monto de las contribuciones implica darles su valor real al momento en que se efectúa su pago, para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera percibido de haberse cubierto dentro del plazo legal, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta de pago oportuno, concretamente, por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago puntual de las contribuciones, a fin de sufragar los gastos públicos, ni tampoco sanciona al infractor, aspectos que distinguen a la actualización tanto de los recargos, como de las multas. Además, conforme al último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización, es decir, se trata de contribuciones, a diferencia de los recargos y las sanciones, que aunque participan de la naturaleza de aquéllas, son accesorios. Por consiguiente, la circunstancia de que las contribuciones deban actualizarse y, sobre la cantidad obtenida, calcularse los recargos y las multas, no revela una doble o triple sanción, ya que son rubros diversos que nacen a la vida jurídica por diferentes conceptos.

Amparo en revisión 2353/96. Instituto de Estudios Fiscales y Administrativos, A.C. 6 de julio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número CI/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para

integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

En cuanto a los recargos, de igual forma, el Código Fiscal de la Federación actual, no nos proporciona una definición de los mismos, limitándose a indicar en el primer párrafo del artículo 21, lo siguiente:

Artículo 21.- *“Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.”*

De lo que se aprecia que solo nos indica que los recargos son aquellos que deberán pagarse en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno de las contribuciones, es decir de igual forma que en la actualización solo nos da el motivo de su origen como es la falta de pago dentro de los plazos legales y su naturaleza indemnizatoria.

Por lo que es indispensable que acudamos a lo que el Diccionario nos refiere por recargo, y al respecto el mismo nos indica que recargo es la “Nueva carga o aumento de carga.- Nuevo cargo que se hace a alguien.- Valor que se agrega a otro o incremento de cualquier naturaleza sobre lo que se considera normal”¹⁰⁸.

¹⁰⁸ DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO QUILLET.- 8 Tomos.- 7ªed.- México.- ed. Cumbre.- T. VII.- 1977.- p. 450.

Lo que se traduce en que, el recargo es aquella carga adicional a la obligación principal, que se entrega por la parte omisora de un deber jurídico, a favor del titular del mismo, para resarcirlo de lo que lícitamente pudo haber obtenido si la obligación se hubiera cumplido dentro del plazo legal.

En materia fiscal federal, el recargo se representa por una carga adicional, a la obligación fiscal principal de naturaleza sustantiva actualizada, representada por una cantidad de dinero que el sujeto pasivo de citada obligación tributaria, debe pagar al fisco a consecuencia del incumplimiento de su obligación de enterar dentro del plazo legal el monto de alguna contribución, por lo que es incuestionable que a consecuencia de esta tardanza, dilación o mora, el fisco sufra un perjuicio, y he aquí el propósito de los recargos, es decir su finalidad es resarcir al fisco de un perjuicio.

Resulta evidente que al existir un perjuicio, este debe ser cuantificable, es decir se debe acreditar fehacientemente cual es el monto real del perjuicio sufrido que el incumplimiento de un deber ha causado, más sin embargo esta cuantificación en materia fiscal federal, no es como ocurre en derecho civil, en donde el afectado debe acreditar o probar cual es el monto de la ganancia lícita que ha dejado de obtener, si dicha obligación se hubiere cumplido en tiempo.

Lo anterior se esgrime de esta manera, ya que la importancia que para el fisco y para la sociedad misma representan que las contribuciones sean enteradas en

tiempo, de esta manera el estado puede cumplir con sus finalidades, que son la satisfacción de necesidades de la sociedad y no precisamente la obtención de un lucro, sino que lo que hubiese podido hacer con ese dinero enterado en tiempo legal, por ello consideramos que el legislador federal no quiso dejar para el ámbito de la prueba la cuantificación del perjuicio en materia fiscal federal, ya que resultaría demasiado tardado y gravoso dejar esta cuantificación a la decisión de los tribunales, además de que la misma sería en cuanto a su cuantificación prácticamente imposible, es decir ubicar que necesidad quedó insatisfecha por el retardo en el cumplimiento de esa obligación tributaria sustantiva, por lo que simplemente lo estipulo en la ley un procedimiento para la cuantificación del Quantum de este perjuicio, que se representa por una tasa para cada uno de los meses de mora, la cual resulta de incrementar en 50% a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, en términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que la única seguridad jurídica que tendríamos los contribuyentes, respecto de la cuantificación de este quantum por parte de la autoridad, es que esta por un lado funde y motive debidamente la determinación de los recargos causados, es decir debe detallar tanto el precepto aplicable como las tasas mensuales correspondientes a cada uno de los meses de mora, como que citada cuantificación debe ser acorde con los principios Constitucionales, previstos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, Al respecto, el *Pleno* de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emite la tesis P. LXVIII/92, Publicada en la página 34, de la

Septiembre de 1992, en el sentido, siguiente:

RECARGOS POR MORA. DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD, LEGALIDAD Y DESTINO AL GASTO PUBLICO. Establece el artículo 31, fracción IV, constitucional, como obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por su parte, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación dispone que los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, lo cual, por otra parte, se sigue de las características propias de los recargos que tienen como objeto esencial el indemnizar al fisco por la falta de pago oportuno, lo que los vincula estrechamente a las contribuciones. En consecuencia, debe concluirse que dichos recargos constituyen una de las formas de contribuir a que se refiere el precepto constitucional y, por ende, deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Amparo en revisión 4685/90. Edgar Armando Anaya Palma. 14 de mayo de 1992. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el miércoles nueve de septiembre en curso, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número LXVIII/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Santiago Rodríguez Roldán y Felipe López Contreras. México, Distrito Federal, a once de septiembre de mil novecientos noventa y dos.

Podemos concluir por lo que respecta a las sanciones indemnizatorias, referidas hasta aquí, que tanto la contribución actualizada como los recargos, si bien coinciden en cuanto a que su origen de surte por la falta de pago oportuno, así como que su naturaleza es la misma, es decir se pretende indemnizar al fisco, más sin embargo en cuanto a su finalidad como se ha quedado indicado, esta varía de forma clara, ya que mientras la figura de la actualización opera con motivo del cambio de precios en el país a fin de dar un valor real al monto de las contribuciones al momento del pago, para que el fisco reciba así un equivalente al que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo referidas Contribuciones.

En cambio los recargos, su finalidad se da en el resarcimiento de un perjuicio causado al fisco federal por no haber pagado oportunamente citadas contribuciones y por ende, no permitir que el Estado hubiera satisfecho sus necesidades de gasto público en la misma oportunidad en las que se debió de haber enterado referidas contribuciones.

Por lo que al regularse situaciones con finalidades disímiles entre sí, no existe contradicción o incongruencia con su establecimiento de forma simultánea o coexistente. En este tenor el *Pleno de la SCJN*, emite la Tesis P. XXXIX/97, publicada en la página 134, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo V, Marzo de 1997, en el sentido, siguiente:

CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE PREVE LA ACTUALIZACION DEL MONTO DE AQUELLAS, ADEMÁS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. Establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por 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, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno ...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al Fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el Fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

Amparo directo en revisión 1428/95. México Internacional Kikaku Atracción, S.A. de C.V. 9 de enero de 1997. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el cuatro de marzo en curso, aprobó, con el número XXXIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a cuatro de marzo de mil novecientos noventa y siete.

En este mismo sentido el *Pleno de la SCJN*, emite la Jurisprudencia P./J.

124/99, Publicada en la página 25, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Epoca, Tomo X-Noviembre de 1999, en el sentido, siguiente:

CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVÉ LA ACTUALIZACIÓN DEL MONTO DE AQUÉLLAS, ADEMÁS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. Establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por 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, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. ...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

Amparo directo en revisión 1428/95. México Internacional Kikaku Atracción, S.A. de C.V. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1008/97. Vidrios Estrada del Sur, S.A. de C.V. 6 de abril de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el proyecto Humberto Román Palacios. Secretario: Ismael Mancera Patiño.

Amparo en revisión 2686/97. Aceites Polimerizados, S.A. de C.V. 6 de abril de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

Amparo directo en revisión 2798/96. Industria Mexicana del Aluminio, S.A. de C.V. 6 de abril de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Rodolfo A. Bandala Ávila.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 124/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Esta situación, puede argumentarse, respecto de las sanciones indemnizatorias hasta aquí enunciadas respecto de las sanciones punitivas de multa y de la privación de la libertad, ello en razón de que existe en las mismas distinciones profundas en cuanto a su naturaleza y a su finalidad, ya que con las sanciones indemnizatorias por lo general se busca restaurar en lo posible la situación existente anterior a la violación lograr en lo mayor de lo posible restaurar la situación existente anterior a la violación, por medio de un equivalente, es decir su finalidad consiste en resarcir del daño y perjuicio ocasionado, a diferencia de las sanciones de naturaleza punitivas

de multa y de privación de la libertad, esto en virtud de que "... se advierte que en ambas categorías son de carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor".¹⁰⁹ Por lo que al regularse en primer lugar situaciones de naturaleza disimbola, así como de finalidades distintas como han quedado asentadas entre sí, no existe contradicción o incongruencia con su establecimiento de forma simultánea o coexistente de las sanciones en cita.

En este tenor el *Pleno de la SCJN*, emite la Tesis P./J. 41/92, Publicada en la página 15, de la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo 59, Noviembre de 1992, en el sentido, siguiente:

PAGO EXTEMPORANEO DE UNA CONTRIBUCION FISCAL. LA ACTUALIZACION DE SU MONTO Y LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN 1990, NO VIOLAN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL.

La actualización del monto de la contribución que se cubre fuera del plazo legal y los recargos respectivos previstos por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1990, no constituyen multas o sanciones de aquéllas a que alude el artículo 22 constitucional, en virtud de que provienen de procedimientos que tienen por objeto la determinación del valor real del monto de la contribución y el cálculo de una indemnización por la falta de pago oportuno de la misma, respectivamente; y, por tanto, el precepto legal citado no viola el artículo 22 constitucional.

¹⁰⁹ LOMELÍ CERESO, Margarita.- Ob. Cit; p.21.

Amparo en revisión 6464/90. Herramientas Técnicas Mexicanas, S. A. 22 de abril de 1992. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 281/92. Limpieza y Papel, S.A. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ethel Lizette del C. Rodríguez Arcovedo.

Amparo en revisión 5984/90. Densímetros Robsan, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 69/92. Servicios Técnicos de Ingeniería e Instalaciones, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 363/91. Productora del Bajío, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el martes diez de noviembre en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 41/1992, la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausentes: José Antonio Llanos Duarte, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, y Carlos García Vázquez. México, D. F., a 12 de noviembre de 1992.

De igual forma para ejemplificar lo anteriormente dicho, se transcribe el criterio del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, plasmado en la tesis Publicada en la página 228, del *Semanario Judicial de*

la Federación, Séptima Época, Tomo 145-150 Sexta Parte, Enero de 1981, en el sentido, siguiente:

RECARGOS. NO SE CAUSAN SOBRE LAS MULTAS. Los recargos fiscales que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación son los intereses moratorios, o los daños y perjuicios que se cobran a los causantes por la falta de cumplimiento oportuno de su obligación de pagar los créditos fiscales que les corresponden, o sea por la falta de pago puntual de los impuestos y derechos a su cargo. Y las multas fiscales son sanciones o penas que se imponen a los causantes por la falta de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos señalados en la ley. Ahora bien, conforme al artículo 1840 del Código Civil aplicable en materia federal, es principio legal de equidad que, cuando se cobra una pena, no podrán reclamarse, además, daños y perjuicios. O sea que el cobro de una pena por incumplimiento trae como consecuencia la imposibilidad legal de cobrar intereses moratorios por la misma falta de cumplimiento. Ahora bien, si la legislación fiscal autoriza simultáneamente el cobro de desproporcionados intereses moratorios (36% y eventualmente más, contra el 9% en materia civil y el 6% en materia mercantil), esto hace que las disposiciones relativas sean contrarias a equidad y, por ende, inconstitucionales, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Pero independientemente de que tal cuestión se haya planteado o no, es de verse que pretender cobrar recargos sobre la multa es aún más inequitativo y contrario al precepto constitucional señalado, pues si no se debieran cobrar recargos y multas, o sea daños y perjuicios y multas, menos aún podrían cargarse daños y perjuicios sobre los créditos derivados consistentes en las multas cobradas por la falta de pago del crédito principal, así como tampoco podrían cobrarse recargos sobre recargos (artículo 2397 del Código Civil), ni multas por la falta de pago oportuno de los recargos. Y como los preceptos de ley deben interpretarse, cuando ello sea posible, de la manera que los haga más adecuados a los principios de la Constitución Federal, debe concluirse que la recta interpretación del artículo 22 del Código Fiscal es que los recargos que establece sólo se pueden cobrar sobre los créditos principales no pagados oportunamente, pero sin que se puedan extender a las multas, que son créditos impuestos como pena por el cumplimiento mismo de la obligación principal. Estimar lo contrario sería duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación de la equidad.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1097/80. Compañía Papelera Maldonado, S. A. 28 de enero de 1981. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Ahora bien, por cuanto ve a las sanciones de multa y de privación de la libertad, mismas que pueden ser impuestas de forma coexistente en materia fiscal, respecto de lo cual podemos decir, que no existe duda en cuanto a la naturaleza y finalidad de la sanción privativa de libertad impuesta dentro del ámbito judicial, naturaleza que se traduce en su esencia represiva o punitiva, por ello de su muy conocida denominación de “pena”, que denota de inicio un sufrimiento, castigo o dolor impuesto por la autoridad estatal, de forma violenta, ya que se infiere una vulneración o disminución en algún bien jurídico del sancionado, como puede ser en su patrimonio o en su libertad.

Como sabemos, el fin atribuido a la pena, no es nada más causar un sufrimiento o castigo, sino que esta debe aspirar a una finalidad preventiva individual o especial intimidando al infractor para corregirlo y disuadirlo a evitar la repetición de la conducta delictual, así como de una finalidad preventiva de orden general por la cual se ejemplariza a todos los habitantes de la sociedad con una amenaza de imposición de una pena para el caso de que alguno de sus miembros incurra en la comisión de algún delito.

Dándose estas finalidades de la pena en justificación a la protección y salvaguarda de los bienes jurídicos más apremiante del grupo social, como es en el caso del derecho delictual fiscal, “...el sistema de recaudación de contribuciones, diseñado por el Legislador para hacer llegar al Estado oportunamente las contribuciones a cargo de los contribuyentes”.¹¹⁰

Pues bien, consideramos que la problemática se suscita al pretender ubicar la naturaleza y finalidad de la sanción de multa aplicada en materia fiscal federal.

Ello en virtud de que derivado de lo estipulado en el párrafo cuarto del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, se pudiese pensar que las multas son ingresos tributarios, y por ende estas participan de la naturaleza de las contribuciones, resultándoles aplicables los principios de proporcionalidad, equidad, de legalidad tributaria, y de destino al gasto público previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Lo anterior consideramos es incorrecto, ya que no podemos igualar a las contribuciones con las multas, ya que si bien a estas últimas se les da la calidad de créditos fiscales, esto es en razón de facilitar su cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución, de igual forma no le son aplicables los principio de

¹¹⁰ GONZALES-SALAS CAMPOS, Raul.- Ob. Cit; p.p. 39-43.

proporcionalidad y equidad, sino más bien en este aspecto les resulta aplicable la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 22 de la Constitución Federal, que se refiere a la multa excesiva.

En este orden de ideas consideramos que si les es aplicable a las multas el principio de legalidad, ello en cuanto a su creación y establecimiento, pero no con base en lo estipulado en la fracción IV del artículo 31 y 73 fracción IV de la Constitución Federal, que hacen alusión al principio de legalidad tributaria, sino más bien con base a lo dispuesto en el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución Federal, en donde se prevé la potestad del Congreso de la Unión para crear en contra de conductas que afecten a la Federación, los supuestos de ilicitud, así como de sus respectivas sanciones.

Por cuanto ve al principio de destino al gasto público, de igual manera consideramos que las multas no se deben establecer con un propósito recaudatorio, en primer lugar porque su origen de estas se da ante la violación de un deber tributario y en segundo sería tanto como pensar que al Estado le reeditaría e interesaría más en que los gobernados infringiesen las normas jurídicas y así obtener un mayor provecho en el erario público, siendo esto sumamente contradictorio, lo cual se daría si estas se establecieran con un propósito directo de obtención de ingresos para satisfacer los gastos públicos, en estos términos, Margarita Lomelí Cerezo afirma que “Efectivamente las multas no se establecen con el propósito

principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales”.¹¹¹

Lo anteriormente expresado, no es impedimento para que una vez actualizada una multa fiscal y obtenidos estos conceptos pecuniarios por parte del Estado, este los tenga que destinar a la satisfacción de los gastos públicos por disposición legal.

Además, también se argumenta que la sanción pecuniaria de multa impuesta por la autoridad fiscal, no es una pena sino una sanción administrativa, situación con la que no concordamos, ya que independientemente de la denominación que se le de a este tipo de sanción pecuniaria, aplicada dentro del ámbito administrativo por la autoridad fiscal, por sus consecuencias materiales que producen, son verdaderas sanciones de naturaleza punitiva o represiva, lo cual parece que asusta a diversos doctrinarios que prefieren omitir la denominación de “pena” como en el ámbito de Derecho Penal de la sanción privativa de la libertad impuesta por la autoridad judicial, más sin embargo se olvidan estos autores que “... estas dos clases de sanciones penales persiguen las mismas finalidades, podemos afirmar que ambas tienen la misma naturaleza, que no hay diferencia en esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad

¹¹¹ LOMELÍ CEREZO, Margarita.- Ob. Cit; p.p. 171-172.

que impone la autoridad jurisdiccional. Se diferencian por la gravedad, cuantitativamente y no cualitativamente”.¹¹²

Por lo que, no por el hecho de que la sanción de multa sea aplicada por la autoridad fiscal, distinta a la judicial se altera con ello su naturaleza punitiva, esto en razón de que consideramos que es correcto que a la autoridad fiscal se le dote de los medios jurídicos necesarios, por parte del legislador, para que por ella misma califique y sancione los incumplimientos a los deberes fiscales, los cuales en cuanto a su vigilancia se encomiendan a la autoridad fiscal; lo anterior no puede estar sujeto a discusión por cuanto a la “... importancia y urgencia que tiene para la colectividad y para el estado la recaudación íntegra y oportuna de los tributos, y la consecuente necesidad de reprimir indefectiblemente las violaciones a las normas tributarias, justifica que la Administración Fiscal no se vea obligada a acudir a los tribunales ni para cobrar los impuestos a los contribuyentes remisos o morosos, ni para imponer penas económicas a los infractores, puesto que ello entorpecería notablemente la consecución de los fines públicos tan importantes que tiene encomendados”.¹¹³

Además de que por un lado, independientemente de que el legislador establezca éste tipo de sanciones en un ámbito de Derecho u en otro, su esencia o naturaleza y por ende finalidad será la misma, no porque así lo haya querido el

¹¹² GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel.- Ob. Cit; p. 350.

legislador, sino porque se trata de una naturaleza esencial que el mismo no ha creado, en otras palabras, el legislador es libre de emplear o no sanciones punitivas para ciertos casos, pero si decide establecer una sanción punitiva, la índole esencial y por ende finalidad de esa sanción no depende del arbitrio del legislador, ya que está utilizando algo que tiene de forma inherente su propia esencia independientemente de que la plasme o no, es decir no queda a su voluntad; en lo que sí puede interferir es en elegir el tipo de sanción punitiva que estime idóneo plasmar en determinado orden de derecho, así como de graduar su cuantía o gravedad de la misma.

Por otro lado, como bien se indica por el autor Argentino Aftalion de que “...bastante trabajo cuesta ya la distinción entre las sanciones civiles y las penales, acerca de las cuales la Corte Suprema, con un juicioso criterio relativistas, se limita a decir que las primeras presentan un sentido fundamentalmente *reparatorio-compensatorio* , y mientras las segundas exhiben un carácter *preventivo-represivo*. Para que se justificara la autonomía de una tercera categoría de sanciones, habría que encontrarlos algunos rasgos esenciales inconfundibles, que no aparecen”.¹¹⁴

A lo anterior aunamos de que en diversos criterios jurisprudenciales, tanto del Poder Judicial de la Federación, como la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, han reconocido la naturaleza punitiva o penal de la sanción de multa impuesta por la autoridad fiscal a saber:

¹¹³ Idem. p. 38.

¹¹⁴ AFTALIÓN R. Enrique.- Ob. Cit; p.p. 8 y 9.

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emite la tesis Publicada en la página 44, del *Semanario Judicial de la Federación*, Septima Epoca, Tomo 31 Sexta parte, Julio de 1971, en el sentido, siguiente:

MULTAS. GARANTIAS CONSTITUCIONALES. Las garantías constitucionales contenidas en los artículos 14, 21, 22 y 23, y que se refieren a las reglas y limitaciones para la imposición de penas, son aplicables a las multas administrativas, pues en todos esos casos se trata de la imposición de sanciones por violación a la ley, y tanto las multas administrativas como las penales, participan de la misma naturaleza y tienen el mismo origen y la misma finalidad, siendo de notarse que, en algunos casos, la sanción penal puede reducirse a la sola multa.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo DA-205/69. Tintorería y Planchaduría "Royalty". 19 de Julio de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

En el mismo sentido, La *Segunda Sala de la SCJN*, emite la Jurisprudencia 2ª./J.8/98, Publicada en la página 333, del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Epoca, Tomo VII, Marzo de 1998, en el sentido, siguiente:

MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.- Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tienen como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que benefician al particular, se apegan a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el

Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1º. De la Carta magna.

2ª./J. 8/98

Contradicción de tesis 26/97.- Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del primer Circuito.- 23 de enero de 1998.- Mayoría de cuatro votos.-Disidente:Gillermo I. Ortíz Mayagoitia, quien emitió voto particular.- Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Tesis de Jurisprudencia 8/98.- Aprobada por la Segunda Sala de este Alto tribunal, en sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho, por mayoría de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Gùitón , Genaro David Gongora Pimentel y presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano; Disidente:Guillermo I. Ortíz Mayagoitia, quien emitió voto particular.

De igual forma, El Tribunal Colegiado del Decimo Cuarto Circuito, emite la

Tesis Publicada en la página 598, del *Semanario Judicial de la Federación*, Octava

Epoca, Tomo V, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1990, en el sentido, siguiente:

MULTAS FISCALES. APLICACION DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD. El derecho penal tributario, está estrictamente regulado por el principio de tipicidad, en cuanto a que, para que la acción u omisión sea punible, debe adecuarse con los elementos de la hipótesis de la norma violada. Consecuentemente, si se determina que el causante incurre en la contravención formal, prevista en el artículo 81, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, al omitir presentar sus declaraciones, la sanción exactamente aplicable es la prevista en el artículo 82 del propio código y no es la estatuida en el artículo 76 del propio ordenamiento, que solamente es aplicable cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones. En tal virtud, si el causante no incurre en incumplimiento respecto a sus obligaciones fiscales, la omisión en

la presentación de declaraciones, no genera por si la omisión en el pago de impuestos, sino únicamente recargos, sin que por otra parte, resulte aplicable el supuesto previsto en el artículo 75, fracción V, del señalado Código Fiscal, ya que no es la misma conducta omitir presentar oportuna y espontáneamente una o varias declaraciones y omitir pagarlas total o parcialmente.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 2/89. Subprocuraduría Fiscal Regional en representación de la Administración Fiscal Regional Peninsular residente en Campeche, Campeche, y otra. 21 de agosto de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Renato Sales Gasque. Secretaria: María Elena Valencia Solís.

Por cuanto ve a la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, la misma emitio el criterio que expresa lo siguiente:

PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO PENAL, SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. Si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el Capítulo Cuarto, Título Segundo, del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el artículo 5 de ese ordenamiento establece la supletoriedad del Código Penal en todo lo no previsto en ese Título en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del Derecho Penal sí tienen aplicación al campo de las infracciones administrativas, dado que no existe una diferencia substancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente, y las contravenciones o infracciones administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otros consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambos elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay diferenciación entre delito y la infracción administrativa, únicamente es cuando a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las

aplica. Consecuentemente, si la Regla XIV, inciso 6 de la complementarias de la Tarifa General de Importación dejó de tener vigencia al ser derogada dicha Regla y la autoridad impone una sanción con fundamento en la misma, ésta no procede en aplicación del artículo 57 del Código Penal Federal, del cual se desprende el principio de que la autoridad debe abstenerse de sancionar cuando la infracción haya dejado de ser considerada como tal.

Revisión No. 666/78.- Resuelta en sesión de 15 de enero de 1981, por Unanimidad de 7 votos. Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretaria: Lic. Luz Cueto Martínez.

En este mismo orden de ideas, existen doctrinarios como James Goldshmidt¹¹⁵, que a pretendido argumentar que la finalidad en la imposición de la sanción de multa, no se da en razón a la protección de un bien jurídico violentado, sino que se deja su imposición como consecuencia de la simple omisión de un deber de ayuda para con la Administración, es decir, solo se lesionan intereses de la Administración.

Por principio de cuentas desde el momento en que el legislador decide incorporar como objeto de protección jurídica a cierto bien, este adquiere la calidad, de bien jurídico, así sea este el simple deber de ayuda para con la Administración Estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal.

En concordancia con nuestra postura hasta aquí planteada, en el presente estudio no comulgamos con el planteamiento de Goldschmidt, en cuanto a que solo

¹¹⁵ Citaçio por LOMELÍ CERREZO, Margarita.- Ob. Cit; p. 121.

se tutela con imposición de la sanción de multa el deber de auxilio o colaboración que se tiene con la Administración, ello en atención de que nos parece que la administración es sólo una parte de la organización estatal, a la cual se le encomienda en el caso de nuestro país la misión de vigilar y en su caso determinar y recaudar este tipo de ingresos tributarios.

Por lo que existiendo otras funciones como la legislativa, la judicial, así como al interior de la misma función administrativa se dan otro tipo de actividades, por lo que podemos inferir que por principio de cuentas, ese interés jurídico en tutela no sólo compete a la administración, sino a la entidad estatal en su conjunto como representante de la colectividad, y todo ello en pro, a la realización de una variada gama de actividades tendientes a la satisfacción de una diversidad de necesidades, pues bien para satisfacer estas, es indispensable que el estado realice erogaciones, las cuales suponen previos ingresos, es decir, le surge la necesidad al estado de contar con los medios pecuniarios que le permita afrontar tales erogaciones, que en el caso de nuestro país, basa sus expectativas de ingresos principalmente a los provenientes por concepto de contribuciones.

Lo anterior es importante, ya que como bien lo señala el Ministro Genaro David Góngora Pimentel “ ‘ Sin duda, el estado contemporáneo es un estado tributario, es decir, un estado cuyo principal medio de subsistencia son los tributos’

”¹¹⁶, “Esto es así en virtud de que ningún Estado podría desarrollarse a plenitud sin la captación de las contribuciones necesarias para su óptimo funcionamiento y, en consecuencia, brindar los servicios públicos que requiere la ciudadanía”.¹¹⁷

En este tenor, es obvio que el bien que se intenta proteger con la imposición de la sanción punitiva de multa y de privación de libertad es un interés colectivo, es decir, el interés cuya tutela de algún daño o puesta en peligro se encomienda tanto a las autoridades fiscales como a las jurisdiccionales a través de sus respectivos procedimientos, es el interés de la colectividad organizada jurídicamente en el estado, en virtud de que, el mismo, incumbe de forma vital a toda la colectividad o grupo social en su conjunto como base y sustento de la comunidad estatal en la cual nos desenvolvemos.

Con lo cual podemos decir que el interés jurídicamente protegido con la imposición de las sanciones de multa como con la imposición de la pena privativa de la libertad en menor o mayor daño que se ocasione al mismo “... Es la facultad que tiene el fisco, como representante de la comunidad, de recibir el importe íntegro de las contribuciones, así como el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en las disposiciones jurídicas, y lo que sanciona es el daño, el

¹¹⁶ MÉXICO.- Poder Judicial de la Federación.- COMPROMISO.- Organó Informativo del P. J. F.- Número 6.- Mayo-Junio de 2000.- p. 29.

¹¹⁷ Ibidem.

menoscabo o el perjuicio que se cause o se pueda causar por el incumplimiento de esos deberes de los sujetos obligados”.¹¹⁸

En otras palabras, podemos indicar que la finalidad de la imposición de las sanciones punitivas en comento, se da en “ la protección del sistema de recaudación de contribuciones, diseñado por el legislador para hacer llegar al estado oportunamente las contribuciones a cargo de los contribuyentes”.¹¹⁹

Esto es así, ya que las mismas son imprescindibles para que el estado satisfaga las necesidades apremiantes de la comunidad, sin ellos como se dijo el estado se obligaría a acudir a otras fuentes de ingreso que por naturaleza son inciertas y perjudiciales para el mismo, de ahí que el legislador tutela esa necesidad apremiante, que es la obtención de ingresos tributarios, elevándola a la calidad de bien jurídico, al ser este un bien o interés de la realidad que sirve para la satisfacción de necesidades humanas colectivas, protegiéndolo contra conductas que lo lesionen o pongan en peligro; siendo una conducta de peligro para el bien en cita, cuando violenta un deber tributario de naturaleza formal, así como la misma será de daño para el bien jurídico protegido, cuando se conculque un deber fiscal de naturaleza sustantiva.

¹¹⁸ MABARAK CERECEDO, Doricela.- Ob. Cit; p. 75.

¹¹⁹ GONZALES-SALAS CAMPOS, Raul.- Ob. Cit; p.p. 39-43.

En este orden de ideas, podemos concluir, refiriendo que es correcto que el legislador eleve a la categoría de bien jurídico el sistema de recaudación tributario, ante la imperiosa necesidad de obtener este tipo de ingresos, y así mismo de que se le tutele a través de la imposición de sanciones de naturaleza punitiva como son la sanción de multa impuesta por la autoridad fiscal a través de su respectivo procedimiento administrativo y de la sanción privativa de libertad impuesta por la autoridad judicial por medio de su proceso jurisdiccional.

Mas sin embargo como se analizó en el desarrollo de la presente tesis, existen algunas conductas conculcadoras de deberes fiscales sustantivos, así como formales que presentan la posibilidad de que a una misma conducta se le puede calificar como contravención y como delito fiscal, produciendo por ende a la aplicación coexistente de las sanciones punitivas en comento, lo que consideramos es incongruente o contradictorio, en virtud de que al realizarse una misma conducta dañosa, que ponga en peligro un mismo bien jurídico, es imposible que este mismo bien jurídico pueda ser dañado o puesto en peligro en mayor o en menor medida en forma simultánea.

Esta incongruencia se presenta cuando dos autoridades distintas aplican sobre la valoración de citada conducta, cada cual por su parte su respectiva sanción punitiva, esta afirmación es aplicable tanto para conductas conculcadoras de deberes fiscales sustantivos como de conductas conculcadoras de deberes fiscales formales.

V.- CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.

Partiendo de dos aspectos, los cuales consideramos se interrelacionan el uno con el otro, aportamos las siguientes *conclusiones*:

CONCLUSIONES.-

1).- Desde un aspecto eminentemente social, podemos referir que en el momento social en el cual nos ubicamos en la actualidad en nuestro país, no se puede dejar de lado, así como no se requiere de comprobación alguna, la situación de desaprobación y desconfianza que existe de los gobernados hacia las distintas instancias gubernamentales, y en especial en el manejo que los recursos públicos que estas realizan, no viendo beneficio alguno que los favorezca, y lo que si observan es una enorme presión impositiva, recaudadora y sancionatoria por parte de la autoridad, tanto por vía medios de comunicación, como de hecho, ejerciendo sus potestades tributarias.

Ante esta situación, los gobernados prefieren, en algunos casos, si cumplir con sus obligaciones fiscales, pero hacen todo lo posible porque este cumplimiento sea económicamente, el mínimo posible.

En otros casos, y en un extremo opuesto, se prefiere permanecer cautivos de la ley fiscal, y por ende del cumplimiento de los deberes tributarios ante la excesividad punitiva sancionatoria de la autoridad hacendaria.

Con lo que sin desconocer y solapar la existencia en todos los niveles económicos de verdaderos evasores del fisco, consideramos ante esta situación social, no se puede dejar todo el peso a la sociedad y por ende el estado ejercer sobre la misma con extrema severidad su poder represivo, lo cual nunca nos podrá llevar a una situación de óptimo cumplimiento de los deberes tributarios por parte de los gobernados, ello aunado a que nuestro sistema tributario una variada gama de imperfecciones jurídicas.

2).- Dentro de un aspecto jurídico, podemos concluir diciendo que, en un sistema fiscal como el nuestro, con un objetivo meramente recaudatorio, no sería suficiente que el legislador implemente un sistema sancionatorio en el cual se califique a las conductas omisoras de un deber tributario, solo como ilícitos contravencionales desconociendo con ello, la existencia dentro de sus respectivos ámbitos y parámetros de conductas altamente peligrosas, así como dañosas del deber fiscal en tutela, ni así como tampoco comulgamos en un extremo opuesto con el establecimiento de un sistema en el cual a todo incumplimiento de obligaciones fiscales se les tipifique sólo como ilícitos delictuales.

De igual manera tampoco propugnamos por la existencia del sistema permitido por el legislador en nuestro Derecho Fiscal en el cual se permite la coexistencia de estos ilícitos con sus respectivas consecuencias.

Lo anterior, en virtud de que las sanciones impuestas por autoridades distintas, son de naturaleza punitiva o represiva, las cuales tienen consubstancialmente una finalidad preventiva general y específica, tendiente en ambos casos a la protección de un bien jurídico de naturaleza colectiva, como es el sistema recaudatorio estatal, implementado para la obtención de los ingresos pecuniarios indispensables para sufragar los gastos públicos.

Con lo que, resulta excesivo y contradictorio, que si se está tutelando con el establecimiento de ilícitos contributivos como delictuales, un mismo bien jurídico, del daño que se le pueda causar, en el caso de incumplimientos de deberes de naturaleza sustantiva o del peligro en el cual se le pueda colocar por el incumplimiento de deberes de naturaleza formal resultando contradictorio que dentro del respectivo ámbito contributivo o del delictual, y sobre la base de una misma conducta conculcatoria de un deber fiscal, sustantivo o formal, se valore o califique por dos autoridades distintas a cierta conducta conculcadora al mismo tiempo de un mismo bien jurídico ya sea porque se dañe o se ponga e peligro el mismo en mayor o menor medida, o es una situación, o es la otra y no la misma al mismo tiempo.

En otras palabras en el caso de la omisión de un deber de naturaleza sustantiva y al preverse en nuestro sistema fiscal a cierta conducta omisora de un deber de esta naturaleza, como ilícito contravencional como delictual, y al estarse valorando y calificando de ilícita la misma, por dos autoridades distintas, así como de la consubstancial de las sanciones punitivas respectivas, de multa y de privación de la libertad, por parte de la autoridad judicial, como de la administrativa, se esta considerando que el mismo bien jurídico, se esta dañando a la vez de una forma menos grave con la contravención y a la vez de una forma más grave con el delito fiscal, lo cual consideramos es contradictorio y excesivo, siendo suficiente con la imposición de sólo alguna de estas sanciones en cada ámbito.

Por lo anterior, *proponemos* que sí exista un sistema dual sancionatorio punitivo, pero que este no sea coexistente, en los siguientes términos:

PROPUESTAS.-

1).- Que se reformen los artículos 70 y 94 del Código Fiscal de la Federación, así como los distintos dispositivos normativos fiscales, en los cuales se prevén estos ilícitos, en donde primeramente se considere solo como ilícitos contravencionales a los incumplimientos conculcatorios de deberes de naturaleza formal, es decir a las omisiones de deberes fiscales formales, graduando en cada supuesto, en atención a la gravedad de la conducta la respectiva sanción pecuniaria

entre los parámetros mínimos y máximos como actualmente se encuentran, en virtud de que con estas conductas ilícitas solo se pone en peligro el bien jurídico tutelado por el legislador.

2).- De igual forma y respecto de las conductas dañosas del sistema recaudatorio estatal, es decir, de aquellos que incumplen deberes de naturaleza sustantiva, consideramos que tomando como base el monto pecuniario omitido que es el bien jurídico que realmente se pretende tutelar de forma directa, se debe establecer de forma clara por parte del Legislador Federal cuales de estas conductas se ubicaran como ilícitos contravencionales y por ende solo calificados así por la autoridad fiscal a través de su procedimiento administrativo respectivo y cuales son ilícitos delictuales calificados así por la autoridad judicial dentro de su ámbito competencial, ello en virtud de que el daño que se ocasiona a un deber de naturaleza sustantiva se debe valorar en razón del monto pecuniario que omite enterar al fisco, además de que con ello y de forma inherente se obliga a la autoridad fiscal a fundar y motivar en cada caso su actuar, ya sea que utilice la vía de calificación de la conducta como contravencional u opte por iniciar el procedimiento penal, para que la misma en su caso sea calificada como delictual por la autoridad judicial.

3).- Asimismo, que se faculte, en caso de conductas dañosas de deberes fiscales sustantivos de extrema gravedad y las cuales se encuentren perfectamente tipificadas o consideradas como tipos delictivos, que la misma autoridad judicial,

pueda imponer tanto pena corporal, como penas pecuniarias a manera de una sanción compleja y no coexistente.

4).- Con las propuestas anteriores, consideramos no se surte el impedimento para que la autoridad fiscal en todo caso pueda realizar el cobro de las contribuciones omitidas actualizadas, así como de los respectivos recargos generados, por medio de su porcedimiento administrativo respectivo.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1.-DOCTRINA.

- AFTALIÓN R. Enrique.- *Derecho Penal Administrativo*.- Argentina.- Arayú.- 1955.
- CASTELLANOS TENA, Fernando.- *Lineamientos elementales de Derecho Penal (Parte General)*.- Trigesimo octava ed.- México.- Porrúa.- 1997.
- CUELLO CALÓN, Eugenio.- *Derecho Penal (Parte General)*.- Tomo I.- 9ª ed.- México.- Ed. Nacional.-1961.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto.- *Principios de Derecho Tributario*.- 2ª ed.- México.- Pac.- 1986.
- FLORES ZAVALA, Ernesto.- *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*.- Décima octava Ed.- Porrúa.- México.- 1977.
- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel.- *Derecho Fiscal-Penal*.- México.- Porrúa.- 1994.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo.- *Introducción al Estudio del Derecho*.- Cuadragésimo sexta ed.- México.-Porrúa.- 1994.
- GARZA, Sergio Francisco de la.- *Derecho Financiero Mexicano*.- Decim octava ed.- México.-Porrúa.- 1994.
- GONZÁLEZ – SALAS CAMPOS, Raúl.- *Los Delitos Fiscales*.-México.- Pereznieto Editores.- 1995.
- JIMENEZ DE ASÚA, Luis.- *Tratado de Derecho Penal*.- Tomo III.-2ª ed.- Argentina.- Losada Ed.- 1950.
- LOMELÍ CERESO, Margarita.- *Derecho Fiscal Represivo*.- 3ª ed.- México.- Porrúa.- 1998.
- MABARAK CERECEDO, Doricela.- *Derecho Penal Fiscal*.- México.- Lozano Garza ed.- 1993.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio.- *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*.- 5ª ed.- México.- Universidad Potosina.. 1979.
- OSORIO Y NIETO, Cesar Augusto.- *Delitos Federales*.- México.- Porrúa.- 1994.
- PORRUA PEREZ, Francisco.- *Teoria del Estado*.- 21ª ed.- México.- porrúa.- 1987.
- REYES TAYABAS, Jorge.- *Derecho Constitucional aplicado a la Especialización en Amparo*, 3ª ed.-México.- Thémis.- 1996.

2.-REVISTAS.

MÉXICO.- Poder Judicial Federal.- Revista COMPROMISO.-Organo Informativo del Poder Judicial de la Federación.- Numero 6.- Mayo-Junio de 2000.

Revista PRACTICA DE ACTUALIZACIÓN FISCAL.-México.- No. 170.- Primera Quincena de Noviembre.-Sicco.- 1996.

3.- DICCIONARIOS.

DE PINA VARA, Rafael.- *Diccionario de Derecho*.- 9ª ed.- Porrúa.- México.- 1980.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO QUILLET.- 8 Tomos.- 7ª ed.- México.- Ed. Cumbre.- Tomo 7.- 1977.

4.- LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación Vigente.

Código Fiscal de la Federación del año 1938 y Reformas.

Código Fiscal de la Federación del año 1967.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Diarios Oficiales de la Federación de fechas 5 de Octubre de 1929, 31 de Diciembre de 1929, 31 de Agosto de 1935, 31 de Diciembre de 1931, 31 de Diciembre de 1938, 31 de Diciembre de 1947, 30 de Diciembre de 1948, 19 de Enero de 1967, 31 de Diciembre de 1981 y 31 de Diciembre de 1999.