



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

LA OMISIÓN DE UN DEBER IMPOSITIVO FEDERAL Y LA APLICACIÓN
SIMULTÁNEA DE CONSECUENCIAS DE NATURALEZA PUNITIVAS

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:
Alejandro Díaz Reyes

Dirigido por:
M.I. Miguel Juan Niño Rodríguez

SINODALES

M. I. Miguel Juan Niño Rodríguez
Presidente

Firma

Dra. Graciela Lara Gómez
Secretario

Firma

M.I. Amalia Rico Hernández
Vocal

Firma

M.I. Rodolfo Muñoz Vega
Suplente

Firma

Rúbrica

Dr. Fernando Barragán Naranjo
Suplente

Firma

Dr. Arturo Castañeda Olalde
Director de la Facultad de Contaduría y
Administración

Dr. Irineo Torres Pacheco
Director de Investigación y
Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
ABRIL, 2013.
México

RESUMEN

En la problemática actual de escasez de recursos no renovables, el Estado Mexicano implementa una serie de medidas para obtener ingresos preferentemente provenientes de fuentes de ingreso renovables, como son las Contribuciones, instaurándose para tal efecto en esta materia una serie de procedimientos sancionatorios para asegurar el cumplimiento de estos deberes, en razón de que el cumplimiento puntual de estas obligaciones fiscales constituye una auténtica necesidad pública, y por ende, digna de ser protegida jurídicamente por el Estado a través de la creación e imposición con la debida energía de diversas sanciones. Más sin embargo, al crear he implementar estos sistemas sancionatorios de forma necesaria no se debe perder de vista y debe tomarse en consideración elementos tan importantes como la naturaleza y teleología, que de forma inherente y esencial tienen cada una de las sanciones que el legislador adopta y permite su aplicación al caso concreto, y no nada más crear sanciones por crearlas y pretender darles otra naturaleza y finalidad. Por lo que con la presente investigación se plantea un análisis acerca de estos efectos jurídicos que se producen con la implementación del sistema sancionatorio, que el legislador adopta y permite su aplicación al establecerlo así en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, con la instauración simultánea 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, opuesta a un deber impositivo: 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.

(Palabras clave: ilícito, contravención, delito, sanción, punitivo)

SUMMARY

Given the current problems arising from the shortage of nonrenewable resources, the Mexican State is implementing a series of measure to obtain income preferably from renewable sources, such as taxes. In order to achieve this, a series of sanctions have been established to assure compliance with tax obligations. Timely compliance with these tax obligations constitute an authentic public need and, as a result, these obligations should be legally protected by the State through the creation and energetic imposition of different sanctions. Nevertheless, upon creating and implementing these sanctions as a necessary measure, we should not forget and should take into consideration such important factors as the nature and teleology which form an inherent and essential part of each of the sanctions adopted by legislators, thus allowing tem to be applied in concrete cases. Sanctions should not be created just for the sake of creating them and in an attempt to attribute a different nature and objective to them. As a result, this study provides an analysis of the legal effects produced when the sanction system is implemented. This system is adopted by legislators, and its application is provided for in Article 70 of the Tax Code of the Federation. There is then a simultaneous implementation of two sanction procedures, in which *two different authorities separately apply* the respective sanction (either of a punitive or repressive nature), based on the same illegal conduct, as opposed to an imposed obligation: one before the tax authorities in order to prove and sanction the administrative misconduct and the other which is brought before the judicial authorities in order to prove and sanction the tax crime.

(Key words: Illegal, misconduct, crime, sanction, punitive)

DEDICATORIAS

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

A MI FAMILIA:

Por su sacrificio, apoyo, cariño, sus desvelos, y aliento, en todos los momentos de mi vida.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, a mi Universidad Autónoma de Querétaro, a mis Amigos que contribuyeron con su apoyo y a alentarme en la terminación de la presente tesis.

ÍNDICE

	Página
RESUMEN	i
SUMMARY	ii
DEDICATORIAS	iii
AGRADECIMIENTOS	iv
ÍNDICE	v
ÍNDICE DE ESQUEMAS	ix

INTRODUCCIÓN	1
---------------------	----------

CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES DEL SISTEMA DE APLICACIÓN SIMULTÁNEA DE CONSECUENCIAS DE NATURALEZA PUNITIVA

I. Antecedentes en las Legislaciones Penales de Europa	3
II. Antecedentes en las Legislaciones Penales en México	5
III. Antecedentes en la Legislación Impositiva Federal existente en México, previa a la entrada en vigor del primer Código Fiscal Federal de 1938	5
IV. Antecedentes en los Código Fiscales de la Federación existentes México	7

CAPÍTULO SEGUNDO

EL DEBER IMPOSITIVO FEDERAL PRESUPUESTO NECESARIO PRE-EXISTENTE A LA CONFIGURACIÓN DE LA CONTRAVENCIÓN Y AL DELITO

I. El Impuesto como ingreso tributario del Estado	10
A. El Impuesto, una de las especies de contribución en el vigente Código Tributario Federal	12

II. Fundamento Constitucional y Legal de la existencia del Impuesto	14
A. Posiciones Teóricas que tratan de Justificar la existencia de los impuestos	15
B. La satisfacción de los gastos públicos estatales, necesaria vinculación que justifica la existencia de las contribuciones	19
III. Efectos jurídicos que se generan al actualizarse la hipótesis normativa impositiva	21

CAPÍTULO TERCERO

MARCO METODOLÓGICO

I. Definición del Problema	25
II. Marco Teórico	25
III. Método de recopilación de datos	26
IV. Metodología	27
V. Necesidad de la investigación	27
VI. Estipulación de hipótesis	28
VII. Objetivos	29

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DEL PROBLEMA

I. La conducta ilícita, ante el incumplimiento de un deber Impositivo Federal	30
A. La contravención y el delito en nuestro Sistema Legal Impositivo	31

a). Definición, y Finalidad de las normas jurídicas reguladoras de la contravención y del delito en materia impositiva Federal	38
b). Ubicación de las normas jurídicas reguladoras de la contravención y del delito en materia impositiva Federal	46
II. Consecuencias jurídicas que se actualizan ante el incumplimiento de un deber Impositivo Federal	48
A. La sanción indemnizatoria	53
B. La sanción punitiva	63
C. Diferencias entre las sanciones de naturaleza punitiva de las sanciones de naturaleza indemnizatoria en materia, Impositiva Federal	73
III. Autoridades Facultadas, y Fundamento Constitucional para crear, calificar y sancionar punitivamente, el ilícito en Materia Impositiva Federal	78
IV. La aplicación simultánea de consecuencias de naturaleza punitiva, como consecuencia de la calificación de una misma conducta ilícita, como contravención y como delito Impositivo	83

CAPÍTULO QUINTO

PROPUESTAS PARA IMPLANTAR UN SISTEMA SANCIONATORIO PUNITIVO UNITARIO

I. La reforma del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, así como los distintos dispositivos fiscales en los cuales se prevén los ilícitos, tanto delictual como contravencional	86
II. Que la Autoridad Judicial imponga sanciones pecuniarias de forma individual o sanciones complejas en las conductas calificadas como delictuales	87

CONCLUSIONES	88
BIBLIOGRAFÍA	97

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema		Página
1	Ubicación de las Normas que tipifican al ilícito contravencional en Materia Impositiva Federal	47
2	Ubicación de las Normas que tipifican al ilícito delictual en Materia Impositiva Federal	48

INTRODUCCIÓN

Es de incuestionable trascendencia para el Estado la realización o desarrollo de variadas actividades, 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, dentro de este ámbito, son dos los temas de discusión que 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 tendiente a comprobar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales. El segundo tema es consecuencia del anterior, y el cual se ubica dentro de la Potestad Sancionadora Punitiva que en esta materia impera, que se actualiza ante el incumplimiento de alguna obligación fiscal y su consubstancial encuadramiento en la correspondiente hipótesis normativa reguladora del ilícito (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 constituye una de las grandes problemáticas a las que el Estado se enfrenta a la hora de la recaudación, en virtud de la resistencia o incumplimiento de los particulares a aportar sus contribuciones debido a diversos factores que influyen en esta 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, aunado a la carencia de una cultura tributaria que ha caracterizado a los habitantes de nuestro país, propiciada por el mismo Estado, lo que ha llevado a no contar con un buena base de Contribuyentes, ni con un eficaz sistema recaudatorio,

lo cuál se pretende hacer a marchas forzadas, basando sus expectativas de ingreso, principalmente en las fuentes de ingreso impositivas, de ahí la excesiva severidad sancionadora que se implementa, resultándole más fácil al gobierno presionar o coaccionar a los gobernados, que demostrar y convencer de la enorme importancia que resulta para toda la comunidad, que cada uno aporte parte de sus ingresos por concepto de impuestos, 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 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, ya que, el cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales constituye una auténtica necesidad pública que de forma indispensable debe ser protegida jurídicamente por el Estado a través de la creación e imposición con la debida energía de diversas sanciones punitivas.

Más sin embargo de forma necesaria se debe tomar en consideración al crearlas, he implementarlas, cuestiones tan importantes como es, la naturaleza y teleología que de forma inherente y esencial tienen cada una de estas sanciones que se aplican a cada caso en concreto, y no nada más crear sanciones por crearlas, pretendiendo darles otra naturaleza, o crearlas con una finalidad meramente utilitaria, es decir, como instrumentos de presión recaudadora.

Por lo que con la presente investigación se plantea un análisis acerca de los efectos jurídicos que produce el sistema sancionatorio que el legislador adopta y permite en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, mediante la instauración de dos procedimientos punitivos sancionatorios, en los cuáles *dos autoridades distintas aplican de forma simultánea 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.

CAPÍTULO PRIMERO

ANTECEDENTES DEL SISTEMA DE APLICACIÓN SIMULTÁNEA DE CONSECUENCIAS DE NATURALEZA PUNITIVA

I. ANTECEDENTES EN LAS LEGISLACIONES PENALES DE EUROPA

Históricamente en las legislaciones penales en Europa se les clasificó a las infracciones en dos sistemas, uno tripartito que las subdividió en crímenes, delitos y contravenciones y otro bipartito que las subdividió en delitos y contravenciones.

El sustento del sistema tripartito como indica Luís Jiménez de Asúa en su Tratado de Derecho Penal, (1950) se ubica en la literatura penal del periodo filosófico durante la segunda mitad del siglo XVII, en donde se pretendió distinguir a estos ilícitos sobre la base de criterios de naturaleza o de esencia en tres estadios: En *crímenes*, que eran aquellos que lesionaban los derechos naturales, verbigracia, la vida, la libertad, etc.; en *delitos*, como aquellos que atentaban sólo contra los derechos creados por el contrato social, como la propiedad; y por último en *contravenciones*, que únicamente infringían los reglamentos y disposiciones de policía.

De igual manera Luís Jiménez de Asúa (1950), refiere, que este sistema tripartito, fue adoptado por el Código Penal Francés de 1791, pasando después al Código de 1810, 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, con lo cual estos Código Penales Franceses influenciaron a las legislaciones de otras naciones del mundo.

Por cuanto ve al sistema bipartito, Jiménez de Asúa (1950), señala que fue en el Código Penal Toscano en 1889, en Italia, en donde se inicio la tradición de

incorporar este sistema, más sin embargo, este mismo Autor, refiere que se encuentran antecedentes aún más antiguos de esta clasificación bipartita en el Derecho Germánico, que ya dividía a las infracciones bajo el sistema bipartito, aunque, solo sobre distingos de mera gravedad de la sanción impuesta, siendo esta en: Infracciones graves y leves, separando 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', y en *Causae minores*, o *frevel*, que merecían 'penas civiles en la piel y el cabello'.

En la actualidad e influenciados por los Códigos antes citados, los distintos países existentes, han adoptado alguno de estos sistemas, ya sea el bipartito o tripartito e incorporarlos a sus respectivas legislaciones penales.

En el caso de México, en la Constitución Federal de 1857, no existió disposición alguna que adoptara alguna de estas clasificaciones, en cambio a partir de la Constitución Federal de 1917, que es la que actualmente nos rige, derivado de lo indicado en su artículo 73 fracción XXI, inciso b), 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, en donde se 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, se puede afirmar del primero de los dispositivos citados que de forma expresa y en el segundo de forma implícita, la adopción en nuestro Sistema Legal Mexicano del sistema bipartito.

Haciendo hincapié en que es a partir de esta Constitución Federal de 1917, donde se deja el establecimiento de los ilícitos contravencionales fuera de los ordenamientos penales, para que los mismos sean regulados en disposiciones administrativas.

II. ANTECEDENTES EN LAS LEGISLACIONES PENALES EN MÉXICO

Por cuanto ve al primer ordenamiento Penal Federal que ha existido en nuestro país, es decir, en el Código Penal Federal de 1871, se puede inferir, a juicio de la Doctrinaria Margarita Lomelí Cerezo en su obra *Derecho Fiscal Represivo* (1998), que en el artículo 5 se adoptó la clasificación bipartita, en delitos y faltas, definiendo a estas últimas, como *infracciones de los reglamentos o bandos de policía y buen gobierno*, clasificándoseles según su gravedad en 4 clases (en sus artículos 1148 y siguientes), y en el artículo 1143 de este ordenamiento, se estipuló que las faltas no comprendidas en este Código Penal Federal serían castigadas *con arreglo a los reglamentos o bandos de policía que trataran de ellas, y que las faltas en general se castigarían gubernativamente* (es decir, administrativamente).

A partir del segundo Código Penal Federal existente en México de 1929, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de octubre de 1929, en su Sección Tercera, se deja el establecimiento de los ilícitos contravencionales fuera de estas legislaciones, para que las mismas fueran reguladas en disposiciones Administrativas, es decir, a partir de este segundo Código Penal Federal, ya no se hizo mención de las contravenciones, dejando su tipificación totalmente dentro del ámbito administrativo.

Igual situación se aprecia en el vigente Código Penal Federal del año de 1931.

III. ANTECEDENTES EN LA LEGISLACIÓN IMPOSITIVA FEDERAL, EXISTENTE EN MÉXICO, PREVIA A LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRIMER CÓDIGO FISCAL FEDERAL DE 1938

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 de que el legislador de la época se dedicó a gravar cada situación de hecho de forma

muy es casuística, lo que propicio un cúmulo impresionante de disposiciones tributarias.

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 bien, 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 simultáneamente 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 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1929, se puede señalar que en el artículo 588 de este ordenamiento se definió 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 lugar a la imposición de penas de índole corporal o pecuniaria, o de ambas impuestas por parte de la Autoridad Judicial Federal. En cuanto a la Ley Aduanal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Agosto de 1935, el legislador en un sentido muy amplio clasificó a las conductas consideradas 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, que eran aplicadas por las Autoridades Judiciales de la Federación, permitiéndose de forma expresa la simultaneidad de sanciones punitivas de multa y corporal, 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.

En la Ley de la Renta Federal del Timbre del año de 1893, y sobre la base, de la clasificación de las infracciones violatorias a este ordenamiento, en infracciones simples y en infracciones con responsabilidad criminal o delitos, a juicio de Doricela Mabarak en su obra Derecho Penal Fiscal (1993), se dio por primera ocasión la posibilidad real de que por una misma conducta ilícita se pudieran instaurar, la dualidad de procedimientos de forma simultánea, el administrativo y el penal de forma independiente en cada caso y por ende la aplicación simultánea de sanciones punitivas. Por su parte en la Ley General de Timbre publicada el 31 de diciembre de 1931, se clasificó a las infracciones en contra de este ordenamiento en infracciones en estricto sentido, y en delitos, a las primeras les 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 simultáneamente sanciones de multa, las que se imponían independientemente de la pena judicial.

IV. ANTECEDENTES EN LOS CÓDIGOS FISCALES DE LA FEDERACIÓN EXISTENTES EN MÉXICO

Dentro de un panorama de enorme dispersión de disposiciones tributarias que aún consignaban infracciones y delitos, el 31 de Diciembre de 1938, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el primer Código Fiscal Federal en México, en este Código en su Título Quinto se estipularon una serie de conductas consideradas como infracciones, así como delitos, 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, por lo que podemos aseverar que desde ese momento ya no se comprendían o quedaron derogadas disposiciones referentes a contravenciones y delitos, en la Ley General del Timbre en vigor en esa época hasta su abrogación el 1 de Enero de 1980, cabe señalar que en este Código aún no existía una clasificación de los delitos fiscales como acontece en la actualidad, en razón a que los ilícitos aduanales de esta época, se seguían previendo en un capítulo de contravenciones y delitos en la Ley Aduanal respectiva, situación similar acontecía con el delito de defraudación fiscal, que se sancionaba conforme a la Legislación Penal Federal como fraude genérico. En este Ordenamiento Legal las contravenciones, eran sancionadas con multas y los delitos se castigaban con penas judiciales, que comprendían, privación de la libertad, así como multa, permitiéndose en un sistema sancionatorio punitivo coexistente y consecuentemente la aplicación dual y simultánea de estas sanciones, por lo que era sumamente severo, reafirmando ello, por lo dispuesto en el artículo 205 del Código Fiscal, en donde se 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 el 31 de diciembre de 1947, publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, con lo que por primera ocasión se elevaba a categoría de delito fiscal específico, el fraude al fisco respecto de impuestos internos, puesto que la omisión de impuestos externos estaban tipificados como contrabando que se sancionaba con penas corporales. Esta ley tuvo una vida fugaz, ya que, solo estuvo en vigor por el año de 1948, dándose ese mismo año una trascendental reforma al primer Código Fiscal de la Federación existente en nuestro país, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Diciembre de 1948, en donde por primera vez, se incorporó en el Título Sexto de citado Código Fiscal de la Federación la clasificación de diversos delitos tributarios que se encontraban dispersos en distintas leyes fiscales específicas, como el contrabando, delitos relacionados con el impuesto del timbre, la

defraudación fiscal, etcétera, siendo a partir de esa fecha, en que los ordenamientos aduaneros subsecuentes, como se aprecia en el actual Código Aduanero que nos rige, dejaron de tipificar el delito de contrabando, sólo consignando un capítulo referente a las contravenciones.

El 19 de enero de 1967, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el segundo Código Fiscal Federal, en este Código se sigue con la adopción del sistema sancionatorio punitivo dual o coexistente, señalando en su 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.”, además y por primera ocasión el legislador federal, en el artículo 44 de citado ordenamiento, consigno una disposición importante, en donde prohibió de manera tajante que la Autoridad Judicial pueda imponer sanciones pecuniarias, dejando este tipo de sanciones dentro del ámbito de la autoridad administrativa, disposición que se deroga en el año 2006.

El 31 de Diciembre de 1981, se publicó el tercer Código Fiscal de la Federación, el cual actualmente nos rige, citado ordenamiento desde su entrada en vigor y en la actualidad 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.”

Es pertinente comentar que existiendo aún un enorme cúmulo de disposiciones tributarias específicas dispersas, fuera necesario como lo señala Miguel Ángel García Domínguez, en su libro titulado Derecho-Fiscal-Penal(1994), 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 5 Leyes Fiscales específicas.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL DEBER IMPOSITIVO FEDERAL PRESUPUESTO NECESARIO PRE-EXISTENTE A LA CONFIGURACIÓN DE LA CONTRAVENCIÓN Y AL DELITO

I. EL IMPUESTO COMO INGRESO TRIBUTARIO DEL ESTADO

Anterior a la actualización de la conducta ilícita en materia Impositiva Fiscal Federal, es presupuesto indispensable que previamente exista una hipótesis normativa que prevea un deber impositivo, 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 en la misma se consigna, de lo que se infiere la coexistencia necesaria de tres preceptos que se encuentran ligados entre si, como es la existencia de una norma que prevea un deber impositivo y que ante su incumplimiento exista otra norma que contenga el supuesto jurídico en la cual el legislador plasme esa conducta como ilícita, conculcadora de citado deber impositivo, actualizándose consubstancialmente otro dispositivo jurídico en el que prevé su sanción respectiva.

Es por ello, que primeramente se plantea indispensable el análisis de la obligación tributaria, ante lo cual, 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, misma que como señala Francisco Porrúa Pérez, en su libro Teoría del Estado (1987) está 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 ejército, 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 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 sobre vivencia como es la necesidad de alimento, de vestido, de vivienda, etcétera; necesidades que según, Sergio Francisco De La Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano (1994), la doctrina, considera y las clasifica en el orden señalado, en *necesidades Públicas, necesidades Colectivas o Sociales y necesidades Individuales*.

Pues bien 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 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, se destacan aquellas especies de Contribución, 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, denominada IMPUESTO, especie de tributo, que con base a la Ley de Ingresos de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 13 de Noviembre de 2014, para el actual ejercicio 2015, 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 aproximadamente, el 40% de todos los ingresos ahí especificados.

A. EL IMPUESTO, UNA DE LAS ESPECIES DE CONTRIBUCIÓN EN EL VIGENTE CÓDIGO TRIBUTARIO FEDERAL

Si bien el vigente Código Fiscal de la Federación, no define lo que se entiende por contribución, si de forma técnica desglosa y clasifica a las especies de contribuciones en el 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.*

Por cuanto ve a los IMPUESTOS, en la fracción I, del artículo 2 del Código Tributario Federal los define 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.*”

Figuras Jurídicas, que además de erigirse como la fuente más importante de ingresos con los que cuenta la Federación y en especial al Impuesto sobre la Renta, que constituyen la típica Contribución que en cuanto a regulación, el Estado utiliza con mayor frecuencia en ordenamientos jurídicos específicos tributarios.

Traduciéndose lo anterior, en que el impuesto, sea la figura jurídica que los gobernados constatemos 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 término 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.

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 éstas*”.

Estas figuras, no son más que consecuencias jurídicas que se originan por el 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 que se impone por la Autoridad Administrativa, 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.

II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL, Y LEGAL DE LA EXISTENCIA DEL IMPUESTO

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 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.

El derecho del Estado para crear, así como fiscalizar y en su caso, determinar y exigir de los gobernados dichos ingresos, se le denomina respectivamente Potestad Tributaria, y Competencia Tributaria, cuyo origen no se deja al arbitrio de la Autoridad, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, disposición que la consigna como obligación con carácter público de los Mexicanos, *“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

Estas Potestades se desglosan 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, básicamente en la Cámara de Diputados, en donde se regulan y crean los ordenamientos jurídicos tributarios que gravan determinados hechos de la realidad, creando las Contribuciones, básicamente la Ley de Ingresos, y los ordenamientos fiscales específicos, como es la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, la Ley del Impuesto Especial

sobre Producción y Servicios, la Ley de los Impuestos al Comercio Exterior, etcétera, (Potestad Tributaria).

➤ De la función administrativa, que de forma complementaria se materializa, al aplicar la ley específica tributaria, en la fiscalización y en su caso determinación, sanción, liquidación, exigibilidad, y cobro de dichos ingresos Públicos, por parte de las Autoridades Fiscales correspondientes, (Competencia Tributaria).

A. POSICIONES TEÓRICAS QUE TRATAN DE JUSTIFICAR LA EXISTENCIA DE LOS IMPUESTOS

En este tema se abordan situaciones complejas, ya que, en el mismo se pretenden encontrar las teorías que nos justifiquen la existencia de estas figuras tributarias desde un ámbito extrajurídico.

Lo anterior 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 retribuye, por lo cual no es admitida y mucho menos cumplida por todos en un mismo grado, para lo cual se describen diversas teorías que tratan de explicar el fundamento de la existencia de estas figuras impositivas, destacándose:

➤ ***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 según lo expresa Emilio Margain Manautou, en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano (1979), que la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, en donde, esta obligación de contribuir, no queda

supeditada a que el causante perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para contribuir, es pura y simplemente la relación de sujeción.

En respuesta a esta Teoría se puede indicar, que se han 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 la idea de pagar tributos no se justifica con la simple idea de que seamos súbditos y tengamos una relación de 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 la obligación de Contribuir con el pago de una prima de seguro, y pretende justificar, como manifiesta Emilio Margain Manautou (1979), la existencia de las mismas, en la protección que el Estado otorga a las vidas y patrimonios de los particulares.

Esta Teoría no es aceptada, en virtud de que no se puede reducir la actividad del Estado a una simple función de Empresa de Seguros, pues en este caso 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, para esto existe un sistema sancionatorio, si bien, no se puede negar que 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 de garantizar la seguridad de los gobernados, es solo alguna de las muchas actividades y obligaciones 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 obtenidos por medio de estas fuentes de ingreso, solo se destinan a costear los servicios públicos que el Estado presta, considerando que lo que los particulares pagan por concepto de contribuciones, es el equivalente a los servicios públicos recibidos. Esta teoría es conocida por los Ingleses como teoría de la Equivalencia o también Teoría del Beneficio.

En la actualidad esta Teoría se encuentra muy superada, ya que con citados ingresos el estado no solamente esta en 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 de justicia, etcétera.; además esta teoría no explica la existencia de gobernados que evaden el pago de impuestos y en cambio si se benefician con la prestación de Servicios Públicos.

➤ ***Teoría del Mandato***

Esta teoría a juicio Gustavo Sánchez Soto, en su estudio titulado “La Facultad Tributaria” que realiza en la Revista Practica de Actualización Fiscal, (No. 170,1996), trata de justificar la existencia de las contribuciones, en la figura jurídica del mandato, considerando que el pueblo actúa como mandante y el Estado como mandatario, en donde este último, tiene en todo momento la imperiosa necesidad de

agotar todos los recursos necesarios para cumplir el mandato que se le encomendó, mediante la función de gobernar.

Teoría que es 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 no mediante el acto jurídico del mandato.

➤ ***Teoría del Origen del Estado***

Al respecto Gustavo Sánchez Soto (No. 170,1996), considera que esta teoría expresa que el estado recibe la facultad tributaria de la sociedad o del pueblo, quien originalmente la detenta, sin que derive de alguna ley, y así ejecuta su voluntad a través de sus Representantes.

En efecto, 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 representantes, siendo esta teoría, la que más se acerca a dar una explicación sobre la justificación de la existencia de la obligación de contribuir con el estado.

Lo anterior, 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 a través de la 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.

B. 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, sobre quienes 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.

En razón de la naturaleza gregaria del hombre, misma que se expresa en el Estado, en donde la colectividad es base y fundamento del mismo, por lo que es lógico, siguiendo el sistema que adopta nuestra Constitución Federal que la misma colectividad sea la titular originaria y esencial de la soberanía, y que al crear al Estado y en ejercicio de la misma decida 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, misma que al tener 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 esta obligación de naturaleza Pública, en la que actualizándose los supuestos que en la misma se enuncian, cada gobernado debe contribuir al sostenimiento y cumplimiento de citadas finalidades que se traducen en

gastos públicos del Estado y de igual forma se plasmen 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 extra-jurídica, se ubica 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.

De lo anterior se puede afirmar, como bien lo señala Adolfo Arrijo Vizcaino en su libro Derecho Fiscal (1998) 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.

Y 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., es decir, en la medida en que los ingresos impositivos se destinen a la satisfacción de los Gastos Públicos Estatales, se estará justificando la existencia de estas figuras jurídicas.

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 Época, 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.

Es pertinente, que se aclare, que 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 o finalidad inmediata 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, esta última, 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 se tiene de ellos, por lo que resulta, 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.

III. EFECTOS JURÍDICOS QUE SE GENERAN AL ACTUALIZARSE LA HIPÓTESIS NORMATIVA IMPOSITIVA

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.

Por lo 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 que *“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, se debe 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 que prevé en la Ley, 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, etcétera.

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, en su obra Derecho Financiero Mexicano (1994), afirma que los tributos constituyen obligaciones ex –lege, en razón de que, el origen o actualización de los mismos, se da por la conjugación por un lado, de un presupuesto establecido en la ley, conocida

también, como presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia y por el otro un hecho de la vida real que se ajuste perfectamente a tal hipótesis o presupuesto legal.

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 la existencia de una hipótesis normativa que prevea o grave ese hecho, en consecuencia, se requiere de la existencia, concordancia o adecuación de ambas situaciones, situación que produce la obligación impositiva, con la consubstancial 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 vinculara 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**.

En donde, la *obligación fiscal sustantiva* se concretiza en la prestación principal, es decir en un *dar*, consistente en el 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 sería imposible que el Estado realizara por sí 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.

CAPÍTULO TERCERO

MARCO METODOLÓGICO

I. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

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 simultáneamente 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 Federal 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 la esencia y finalidad de cada una de las sanciones aplicadas, lo que nos permitirá conocer la viabilidad de la aplicación simultánea de este tipo de sanciones o solo utilizar un sistema unitario, so pena de que se caiga en contradicciones y por ende en excesos por parte de la Autoridad al aplicar este Sistema Sancionador Punitivo.

II. MARCO TEÓRICO

Respecto del tema referente a la aplicación simultánea de sanciones punitivas de multa y de privación de la libertad en materia Fiscal Federal, permitida por el legislador a través del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, no existen en particular estudios doctrinarios que planteen esta problemática desde el ángulo o enfoque que nosotros intentamos realizar, es decir, desde el Angulo de la naturaleza y finalidad de las sanciones simultáneamente aplicadas con fundamento a la disposición referida.

Existen 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, dividiéndose al respecto la doctrina en dos posturas, una de ellas considera que al sancionarse dos veces una misma conducta se violenta con ello el artículo 23 de la Constitución Federal, en cambio la otra postura plantea que no se violenta referido artículo constitucional, en razón de que la calificación y sanción de la conducta la realizan dos Autoridades diferentes, siguiendo procedimientos diferentes, dando como consecuencia que las sanciones que se aplican es decir la corporal y la sanción económica o multa, sean diferentes, ya que la primera es judicial o penal y la segunda es Administrativa.

Así mismo y respecto de esos dos aspectos en los cuales se puede calificar a una conducta ilícita en materia Impositiva Federal, como es en CONTRAVENCIÓN y en DELITO, también existe la problemática doctrinal, suscitada en torno a su diferenciación, centrandó sus estudios y discusiones principalmente en lo referente en la existencia de diferencias substanciales entre la contravención y el delito y en aquellas posturas que basa su posición en que en general no existen diferencias substanciales entre la contravención y el delito fiscal, siendo estas diferencias meramente cuantitativas o accesorias.

III. MÉTODO DE RECOPIACIÓN DE DATOS

Se investigará y recabará información en las distintas fuentes, como son: bibliográficas, hemerográficas como son revistas especializadas, Legislación Federal, saber, la Constitución Federal, Leyes Fiscales, de Leyes Penales, de Reglamentos Interiores reguladores de cada una de las facultades concedidas a las Autoridades Fiscales, así como interpretaciones que al respecto haya hecho los Tribunales Jurisdiccionales Federales, a través de la Jurisprudencia.

IV. METODOLOGIA

Como toda investigación requiere de un marco metodológico, los distintos métodos a utilizar en el presente trabajo de investigación son los siguientes:

a) **Método Histórico.-** Este método se utilizara en el apartado correspondiente al referente histórico o teórico para conocer o aproximarnos al momento en el cual el Legislador Mexicano introdujo en la Legislación Fiscal Federal la norma relativa a la dualidad de procedimientos consignada en el actual artículo 70 del código Fiscal de la Federación, a fin de conocer sus causas y consecuencias que permiten entender situaciones o hechos presentes relacionados con tales procedimientos o a caso augurar los futuros.

b) **Método Jurídico-Positivo.-** Método que será utilizado en toda la investigación, sobre todo en el estudio de la problemática, ya que, en este trabajo se parte de que el único derecho creado es el que promulga el Estado, ya que no se puede hablar de deber impositivo, ni de ilícito tributario, ni mucho menos de sanción, sin una ley que los especifique.

c) **Método Analítico.-** A través de este método se realizara el estudio de las semejanzas, diferencias, relaciones o afinidades entre la contravención y delito fiscal, así como de sus respectivas sanciones, para arribar a su naturaleza y finalidad de cada una de ellas.

d) **Método Deductivo.-** A través de dicho método utilizare o aprovecharé conocimientos o principios básicos generales en materia penal y fiscal, para tratar de formular afirmaciones que nos conduzcan a conocimientos particulares sobre el objeto de estudio en la presente tesis, el cual será aplicado básicamente en la propuesta de solución del problema planteado.

V. NECESIDAD DE LA INVESTIGACIÓN

En virtud de la poca información que existe en relación al tema en estudio, es de gran interés investigar y reflexionar sobre la razón de ser de este peculiar sistema

sancionatorio punitivo en materia Fiscal Federal y tratar de aportar información que facilite la investigación y estudio, a personas interesadas en el mismo para el desarrollo y aplicación de estos conocimientos en el área fiscal.

Así como a manera de superación profesional, como es la obtención del grado académico de Maestría.

De igual forma desde un aspecto de la Seguridad Jurídica que de forma obligatoria el Estado debe brindar a los Contribuyentes a través de la creación de Leyes que normen el actuar de las Autoridades, y de las figuras jurídicas que plasme, implemente y aplique a cada caso en concreto en los ordenamientos jurídicos, deben cumplir o ser acordes con la naturaleza jurídica que las mismas figuras jurídicas llevan inmersas. Por lo que es de suma trascendencia la presente investigación, ya que se debe analizar si con la implementación de estos sistemas sancionatorios creados con una finalidad meramente recaudatoria o utilitaria, se corre el riesgo al aplicarlos, de caer en excesos, contradicciones y arbitrariedades, lo que llevarían a una nula seguridad jurídica de los contribuyentes, y a una cuestión importante, no medirse con igual magnitud en la aplicación de este tipo de sanciones, respecto de ciertos Contribuyentes, por tanto se quedaría a merced de lo que la Autoridad en turno decida de forma discrecional, o prestarse a corruptelas en la aplicación de este tipo de sistemas sancionatorios.

VI. ESTIPULACIÓN DE HIPÓTESIS

La hipótesis que se plantea en la presente investigación, gira en torno a comprobar:

Si la imposición simultanea de sanciones de naturaleza punitiva con fundamento en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, y en los cuáles dos autoridades distintas sancionan con esta especie de sanciones un mismo actuar conculcatorio de un deber impositivo, **es contradictorio y excesivo.**

VII. OBJETIVOS

Como objetivos necesarios a resolver en el transcurso de la investigación se plantean los siguientes:

- Demostrar, a la luz de la Legislación Fiscal Federal, así como de las distintas teorías existentes, respecto de la diferenciación o no, entre el ilícito contravencional y el delito en esta materia Fiscal Federal, que no existen diferencias esenciales o sustanciales entre estos ilícitos.
- Sobre la base de su naturaleza y finalidad de cada una de las sanciones que se producen como consecuencia al incumplimiento de una obligación fiscal, distinguir y diferenciar cuales son las sanciones de naturaleza indemnizatoria y cual las de naturaleza punitiva, aplicadas en esta área.
- Siguiendo lo expuesto por el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, distinguir cual es el Sistema Sancionatorio Punitivo que se aplica en materia impositiva Federal.
- De igual manera y con base al Sistema Sancionatorio Punitivo permitido por el Legislador en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, analizar la viabilidad de este Sistema Sancionatorio Punitivo.

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DEL PROBLEMA

I. LA CONDUCTA ILÍCITA, ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE UN DEBER IMPOSITIVO FEDERAL

No todos los integrantes de la comunidad estatal cumplen de manera voluntaria, 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.

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, como lo es la obligación fiscal, es lógico e indispensable que de forma correlativa y a manera de protección a los mismos, cree los supuestos legales hipotéticos en los cuales consigne que conductas se consideran conculcatorias de citados deberes, supuestos que al actualizarse generaran el ilícito, que es cuando el obligado no procede de acuerdo con lo prescrito en citados supuestos jurídicos, actualizando con tal conducta otra u otras hipótesis normativas, en las cuales el legislador establece su consecuencia de Derecho que de forma necesaria en términos amplios se vincula como respuesta a ese conducta ilícita, es decir, la sanción.

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, traduciéndose ello, en dejarse de hacer lo que se ordena o se hace lo que esta prohibido.

Ahora, enfocando a la conducta ilícita dentro de la materia Tributaria, en un sentido lato, y siguiendo a Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez, en su obra Principios

de Derecho Tributario (1986), esta se traduce en *toda acción u omisión que importa la violación a un mandato tributario*.

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 a esta conducta se le pueda calificar como una especie de ilícito, similar al existente en el Derecho Civil, nada más que traspolado al ámbito Administrativo, 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 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 Código Fiscal de la Federación, de igual manera la conducta de referencia, además puede ser calificada o como contravención o como delito, así como también puede darse la calificación y aplicación simultánea de estos ilícitos, con base al artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.

A. LA CONTRAVENCIÓN Y EL DELITO EN NUESTRO SISTEMA LEGAL IMPOSITIVO

A la contravención como bien señala Miguel Ángel García Domínguez(1994), en la doctrina se le denomina de diferentes formas, ya sea, como falta, trasgresión, infracción, torto, reato, etcétera, en cuando a su definición, de inicio

se puede afirmar 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 continuando con García Domínguez (1994), 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.”

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, se considera que el Delito “es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”. En la doctrina y siguiendo al Penalista Fernando Castellanos Tena en su Libro Lineamientos Elementales de Derecho Penal (1997), a este se le define como, “la acción típicamente antijurídica y culpable”.

Ahora bien al ubicarse nuestro país dentro del sistema bipartito en donde se califica a los ilícitos de esta naturaleza en delitos y contravenciones, resulta de suma trascendencia la problemática que se suscita en la doctrina en general, en torno a la diferenciación entre la contravención y al delito. Estas discusiones se centran principalmente en lo referente a la existencia de diferencias cualitativas o cuantitativas entre el ilícito contravencional y el ilícito delictual, resultando básicamente sobre este tema en particular, en dos posturas, a saber:

- *Aquella que basa su pretensión, en la existencia de diferencias **substantiales o cualitativas** entre la contravención y el delito, diferencias que pretende obtener sobre la base de criterios sustanciales de citados ilícitos, ya sea, sobre 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 que dentro de esta misma postura, siguiendo a Luís Jiménez de Asúa (1950), podemos a su vez encontrar a cuatro subteorías, a saber:

Primeramente se ubican aquellas 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, las que basan su distinción en criterios éticos o naturales, se encuentra César Beccaria, quien clasificó a los delitos en tres grupos, a saber: a).- Aquellos que destruyen la seguridad social; b).- Aquellos que subvierten la seguridad privada; c).- Aquellas que 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. Sobre esta clasificación Carmignani, citado por Jiménez de Asúa (1950), refiere que es en la tercera subdivisión, en donde por primera ocasión se da la conceptualización del delito de policía o infracción, diferenciándose de los verdaderos delitos, clasificados por Beccaria en los otros dos apartados, 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 se destruye 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. Para Carrara el delito consiste en la *violación de un derecho* protegido por la ley penal y en cambio en las contravenciones se violentan las leyes que protegen la *prosperidad*, no el *derecho*; leyes que tienen su fundamento en el solo principio de utilidad.

En este mismo subgrupo, se ubica Anselmo Von Feurebach para quien los delitos son *mala in se*, en tanto que las infracciones son *mala quia prohibita* y las vincula a la mera desobediencia, ya 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.

Como SEGUNDO SUBGRUPO, se plantean 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 se cita 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. En esta misma postura, Bernardino Alimena, 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.

Para James Goldschmidt citado por Enrique R. Aftalión (1955), los delitos criminales afectan derechos objetivos y otros intereses jurídicamente protegidos de la colectividad, mientras que las contravenciones consideradas por el 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, por tanto, el delito ataca *derechos subjetivos* u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos e individualizados, y la infracción es una *inobservancia del deber de obediencia* a los mandamientos emitidos en aras de *intereses administrativos*, además de considerar

que mientras el delito está referido al valor *justicia*; la infracción esta referida al valor *bienestar público*, así como la pena en el delito tiene un *sentido ético*; la sanción en 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 para que piense en sus deberes frente al gobierno, por lo que derivado de estas distinciones, este Autor 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. Aftalión en su obra Derecho Penal Administrativo (1955), en desacuerdo con esta postura, considera que pretendida problemática, no es más que un pseudo problema, es decir no es un auténtico problema, ya que deviene 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 en el orden expuesto por Golsmith, 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, que como dijera JHERING, hace ya tiempo, que los derechos subjetivos no son otra cosa que intereses jurídicamente protegidos, y Aftalión (1955), considera citando a Ernesto R. Gavier, que un mismo hecho puede constituir un atentado contra el mismo interés protegido tanto por disposiciones penales como administrativas; ahora bien, por cuanto a que la pena en el delito tiene un sentido ético y en la infracción es solo una pena de orden, considerándose por parte de Aftalión (1955), 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 Goldsmith, de igual manera 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.

En la SEGUNDA SUBTEORIA se 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, citado por a Jiménez de Asúa (1950), se ubica Zanadelli, para quien los delitos son 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. 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.

Como TERCER SUBTEORIA, existe aquella 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, 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.

A diferencia de la postura anterior y 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.

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, señalando 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 se han adherido entre otros doctrinarios mexicanos, Miguel Angel García Domínguez (1994), y Margarita Lomelí Cerezo (1998), 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;*

En la PRIMERA SUBTEORÍA sólo se reconocen 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

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 Asúa se ciñen autores franceses como Le Poittevin, Garraud y Donnedieu de Vabres.

En la SEGUNDA SUBTEORÍA se 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 Rosal, 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, penalizándolos de una forma más severa o leve.

a). DEFINICIÓN, Y FINALIDAD DE LAS NORMAS JURÍDICAS REGULADORAS DE LA CONTRAVENCIÓN Y DEL DELITO EN MATERIA IMPOSITIVA FEDERAL.

Es incuestionable 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, dándose, por tanto, una necesaria correspondencia, condicionada a la preexistencia de una obligación fiscal, que ante su incumplimiento y el encuadramiento de tal conducta en un precepto, generara al ilícito contravencional o al delictual, procediendo a la aplicación de sus respectivas consecuencias.

Ante lo cual, de forma necesaria se requiere primeramente de una disposición legal tributaria específica que contenga una obligación fiscal sea sustantiva o formal, y en segundo lugar se requiere de un precepto legal en el cual el legislador prevé la 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 ilicitud 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 en el primero de ellos tipificar y regular al ilícito contravencional o infracción en estricto sentido y el en el segundo de los casos 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*, o “*Derecho Fiscal Sancionador*” o “*Derecho Fiscal Represivo*” o “*Derecho Fiscal-Penal*” como también lo denominan algunos doctrinarios, como Margarita Lomelí Cerezo (1998), Miguel Ángel García Domínguez (1994), mismo que lo define 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.”

Siguiendo a García Domínguez (1994) 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, nulla poena sine lege*, consagrado en el artículo 14 constitucional.”, 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.”

En cuanto al Derecho Penal Tributario Fiscal, 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 siguiendo al Penalista Fernando Castellanos Tena (1997), 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.*”

Siguiendo con este mismo Autor, 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.”, en cambio el segundo de los enfoques en cita, se refiere a la potestad de castigar del estado, es decir el *Ius Puniendi*, el cual “Consiste en la facultad del

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

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.

En cuanto a la finalidad de estos ordenamientos jurídicos, se debe indicar que, 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 tienden en ambos casos a sancionar citadas conductas ilícitas mediante una sanción punitiva, situación que les da eficacia a referidos preceptos, y 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, constituyendo con ello su *finalidad, misma que se traduce en la protección de bienes jurídicos*, es decir, en 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 la naturaleza de los intereses que se intentan proteger en materia tributaria con la creación de estos ordenamientos jurídicos, es un *interés colectivo*, en razón de que el interés cuya tutela de algún daño o puesta en peligro que 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, por que es a ella como base y sustento de la comunidad estatal a la cual incumbe de forma vital la protección de estos bienes, aunque no se puede soslayar, que tal incumbencia, aunque de forma indirecta y necesaria no solo concierne a la colectividad en su conjunto, también concierne a cada uno de los habitantes miembros de la comunidad estatal como personas individuales.

Más sin embargo se debe excluir de este interés colectivo vital que el Legislador Federal intenta proteger con la implementación de estos ordenamientos jurídicos, como refiere el Osorio y Nieto Cesar Augusto en su obra Delitos Federales (1994), a los *ingresos fiscales*, es decir al *fisco* Federal, en virtud de que en términos generales dentro de este tipo de ingresos se comprende el patrimonio del Estado,

constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como los egresos.

Si no basta ver la acepción histórica y etimológica de este vocablo *fisco*, que tiene su origen en la palabra latina *fiscus* que se representaba por 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.

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*, ingresos que en cuanto a su extensión y contenido, no obstante que 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 estos ordenamientos legales.

Ahora bien, continuando con la búsqueda de este bien jurídico que se pretende proteger con estos ordenamientos legales, si se analiza lo que el Legislador considera como ingresos Fiscales, en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, en donde 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...”*, no queda lugar a dudas 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 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 Época, 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 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, se coincide con la idea que plantea García Domínguez Miguel Ángel (1994), 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.

Más sin embargo, aunque, se considera que la posición anterior es adecuada, con mayor exactitud y siguiendo a Raúl González-Salas Campos, en su libro, los Delitos Fiscales (1995), se puede 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.*

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*.

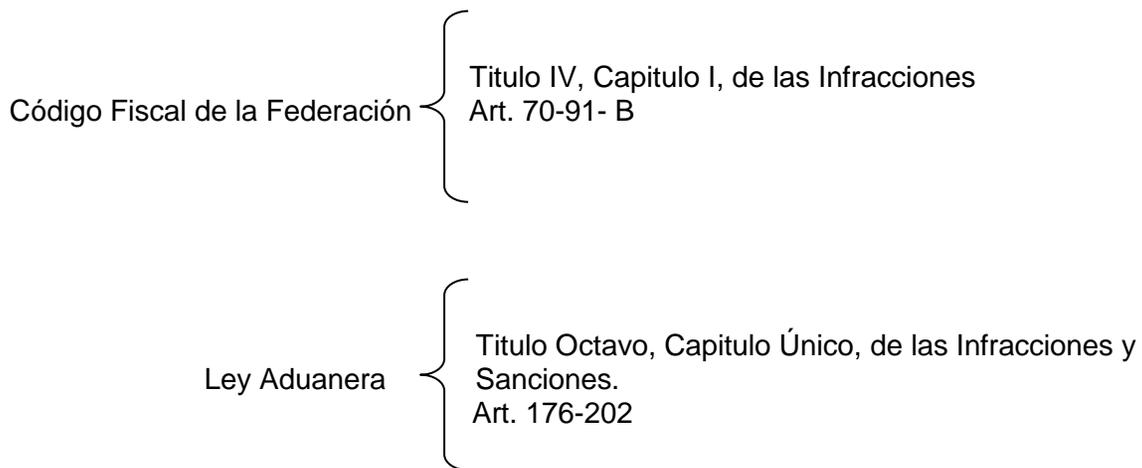
Lo anterior se plantea así ya que siguiendo con González Salas Campos (1995), se puede aseverar que es fácil descubrir que si no se entera oportunamente las contribuciones al fisco, da lugar a que se produzca una lesión al sistema recaudatorio, de ahí que los pagos atrasados y sus correspondientes recargos 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, 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.

b). UBICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS REGULADORAS DE LA CONTRAVENCIÓN Y DEL DELITO EN MATERIA IMPOSITIVA FEDERAL

El sistema jurídico, 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 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 en relación con los impuestos y la sanción respectiva, el Legislador Federal las ha ubicado 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 202 de la *Ley Aduanera*.

Esquema 1. Ubicación de las contravenciones en la Legislación Impositiva Federal

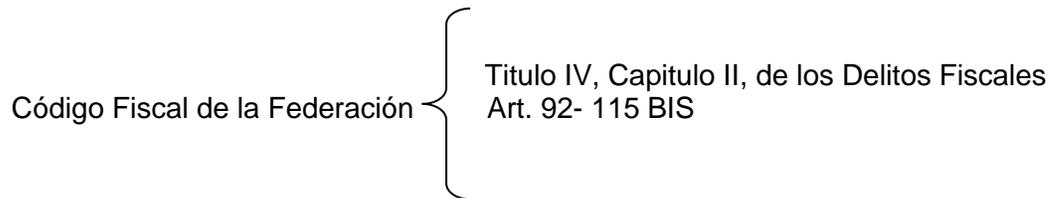


Fuente: Diseño propio, con información proveniente de la Legislación

En cuanto a los delitos tributarios, estos son denominados delitos especiales, en virtud de que el legislador ha considerado ubicar a estas figuras jurídicas fuera del ordenamiento Penal Federal común para tipificarlos en ordenamientos que no tienen naturaleza propiamente penal a causa de la enorme complejidad de la materia que protegen, más sin embargo como indica Doricela Mabarak Cerecedo en su obra *Derecho Penal Fiscal* (1993), como delitos especiales que son parte del Derecho Penal común, por poseer una naturaleza sustancialmente idéntica a los incorporados en el Código Penal, constituyendo una realidad legislativa que posee modalidades y particularidades propias, pero que en nada pugnan o se oponen a los Principios Generales del Derecho Penal común, sino que simplemente lo complementan reconociéndolo así el Legislador en el artículo 6 del Código Penal Federal.

A estas figuras jurídicas delictuales especiales, en nuestro caso de estudio, las encontramos ubicadas dentro del Título IV, Capítulo II denominado de los Delitos Fiscales en los artículos 92 al 115-BIS del Código Fiscal de la Federación.

Esquema 2. Ubicación de los delitos en la Legislación Impositiva Federal



Fuente: Diseño propio, con información proveniente de la Legislación

II. CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE SE ACTUALIZAN ANTE EL INCUMPLIMIENTO DE UN DEBER IMPOSITIVO FEDERAL.

Consustancial a las normas reguladoras de alguna conducta ilícita, 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 la sanción jurídica, como bien lo indica la doctrinaria mexicana Margarita Lomelí Cerezo (1998), tiene entre sus características fundamentales o elementos esenciales que la distinguen de otros conceptos y sin los cuales no podemos concebirla, *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 ilícito, 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 se puede afirmar, que el contenido esencial, tanto de la coercibilidad como de la coactividad lo es la sanción, como lo expresa el jurista Luís Legaz y Lacambra, citado por Margarita Lomeli Cerezo (1998), 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.

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 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 ilicitud 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 que se puede deducir que tanto el supuesto de ilicitud como la sanción, están indisolublemente relacionados como antecedente y consecuente, en virtud de que necesariamente tiene que darse, en primer termino el supuesto de ilícitud para poder actualizarse la consecuencia, por lo que se puede afirmar que cuando el ordenamiento legal 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 el Doctrinario Mexicano Eduardo García Maynez en su obra Introducción al Estudio del Derecho Mexicano (1994), considera por sanción jurídica en términos amplios como la "... consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado", consecuencias que varían según los diferentes tipos de deberes jurídicos que el legislador pretende asegurar, pudiendo consistir estas, en la privación 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 Legislación y en el Lenguaje Jurídico, atendiendo a la rama o materia del derecho en la cual se apliquen, se les ha clasificado en 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, en virtud de que, esta clasificación no explica que al interior de cada una de estas ramas del derecho pueden ser aplicadas sanciones coincidentes en cuanto a naturaleza y finalidad, es decir son idénticas, ya que, se ubican al interior de una misma rama, 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, 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, es su esencia que llevan de forma consubstancial, sea cual sea, el área en la que se apliquen.

Por lo que toca al ámbito puramente doctrinal, también se han dado un sinnúmero de clasificaciones respecto de la sanción, inmersos en esta diversidad, por lo que en la presente se consideran en especial 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 y siguiendo a Eduardo García Maynez (1994), se clasifica a las sanciones jurídicas en 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 incumplida, por lo que estamos ante el caso del *cumplimiento forzoso*, que es el más frecuente en el derecho privado. En la segunda posibilidad resulta que en algunas veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia la obligación incumplida, por lo que existe la posibilidad de exigir oficiosamente a forma de

cumplimiento que se de una prestación *equivalente* a la obligación que se dejó de realizar, aquí la sanción tiene como fin entonces asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio una *indemnización* por los daños y perjuicios sufridos, dando en lo mayor de lo posible una prestación equivalente a la obligación que originalmente se dejó de realizar.

Además García Maynez (1994) considera que las sanciones no se agotan en los dos tipos ya examinados, es decir, el cumplimiento forzoso y la de dar una prestación equivalente, en razón de que no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado, en virtud de que la violación tiene, en ocasiones, tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente, por lo que en tales casos no se trata de corregir un daño, acaso irreparable, sino imponer al violador una pena. Estas tres especies de sanciones, es decir, el cumplimiento forzoso, la indemnización y la pena, pueden ser aplicadas de forma conjunta, a manera de sanción compleja, o de forma simple, es decir unitariamente.

En la segunda clasificación que es obra de Carnelutti, que es citado por Margarita Lomeli Cerezo en su Obra Derecho Fiscal Represivo (1998), y para quien 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 *para que* se remueva la violación, en tanto que la pena se inflinge *porque* la violación se ha producido, además Carnelutti, considera la existencia de otros tipos de sanciones intermedias entre las mismas, enunciando entre las más conocida al resarcimiento. Sanciones intermedias que perfectamente cabrían en la clasificación que de las sanciones con propósito satisfaciente hace el autor en cita.

La materia Impositiva Federal 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: la indemnización, consistente en el cumplimiento en equivalente del deber omitido, generando el cumplimiento del deber fiscal sustantivo omitido actualizado, así como del pago de recargos por haber incurrido en mora en el cumplimiento en tiempo legal de la obligación fiscal sustantiva. Así como el incumplimiento de este tipo de deberes sustantivos, también actualiza la existencia de otras sanciones de naturaleza indemnizatoria, dentro de las que se ubican en términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación a 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. 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, las cuales son sanciones accesorias.

De igual manera el incumplimiento de un deber, ya sea sustantivo o formal, genera la aplicación de sanciones de naturaleza punitiva, como es la sanción pecuniaria de multa aplicada por la Autoridad Administrativa, así como en forma coexistente la sanción corporal de privación de la libertad, aplicada por la Autoridad Judicial.

Es importante señalar que las sanciones indemnizatorias como son el pago de la contribución actualizada (sanción equivalente como indemnización del daño), los recargos (sanción equivalente como indemnización de los perjuicios causados) y las sanciones punitivas de multa y de privación de la libertad, se ubican 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 se les infiere 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 (1998), doctrinaria que considera que las sanciones principales, son aquéllas que se imponen como castigo por la trasgresión de la norma infringida; las accesorias son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la trasgresión se ha realizado, por ejemplo, el decomiso de las mercancías introducidas en el contrabando; y las 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.

A. LA SANCIÓN INDEMNIZATORIA

Según el Diccionario de Derecho de Rafael de Pina (1994), 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.”

Por su parte los artículos 2107, 2108 y 2109 del Código Civil 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”.*

Dentro del Área Fiscal básicamente se aplican como sanciones indemnizatorias, **la actualización** (de la contribución) y **los recargos**, figuras jurídicas, que en el Código Fiscal de la Federación, no se les refiere la calidad de sanciones, más sin embargo, no debe perderse de vista, que al ser estos conceptos que se originan como consecuencia jurídica, que el incumplimiento de un deber de naturaleza sustantiva produce en relación al obligado, esto les implica la calidad de sanciones jurídicas, (al igual que la multa y la privación de la libertad), distinguiéndose de estas últimas, por la naturaleza y finalidad que se busca con la imposición de las mismas, ya que, los recargos y la actualización, son por principio obligaciones de carácter meramente civil representadas por el resarcimiento del daño o perjuicio, nada más que traspoladas al ámbito del derecho administrativo.

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 darnos 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 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.”*

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”.

De lo que se deduce de forma clara, que cuando el sujeto obligado de un deber fiscal sustantivo no hace el pago 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 a esta especie de sanción, de inicio parecería que se le puede encuadrar en una forma de cumplimiento forzoso en los términos en que las enuncia el doctrinario García Maynez (1994), en relación a las sanciones de coincidencia referidas por citado autor, por medio de las cuales se obliga al contribuyente al cumplimiento del deber tributario sustantivo *originalmente* inobservado, más sin embargo, esto es incorrecto, ya que más bien se ubica en las sanciones indemnizatorias de equivalencia, ya que, al actualizarse el deber impositivo incumplido, esta prestación ya no es de coincidencia con el deber originalmente adeudado, sino más bien un equivalente, en donde la contribución originaria debe actualizarse cada mes, 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 poderse cerciorar 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.

Con lo que se esta resarcido 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 no es posible cumplir con el deber original, y por tanto, *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 nos arroja un factor de actualización que se aplica a la contribución histórica omitida, por lo que con la actualización se da al titular del deber jurídico violado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico original, 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 en vigor, no 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 anterior se aprecia de forma clara 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 se acuda a lo que el Diccionario Enciclopédico Quillet (Tomo 8, 1977), nos define 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”, 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 esté 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 lo que el Estado hubiese podido hacer con ese dinero si se hubiese 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 quedo insatisfecha por el retardo en el cumplimiento de esa obligación tributaria sustantiva, por lo que simplemente 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 tendrían 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 *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo 57, 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.

Ahora bien, al interior de las sanciones indemnizatorias, es decir, tanto en la actualización, como en los recargos, existe coincidencia en cuanto a que su origen de surte por la falta de pago oportuno, siendo su naturaleza es la misma, es decir,

indemnizatoria del fisco, más sin embargo, en cuanto a su finalidad, existen diferencias claras, ya que, mientras la figura de la actualización, opera con motivo del **daño** que se le ha causado al fisco, por no enterarse dentro del plazo legal la contribución que se adeuda, por tal razón y en virtud de la pérdida de valor del dinero por la inflación, es menester que referida contribución sea actualice, a fin de dar un valor real al monto de la misma al momento del pago, para que el fisco reciba así un equivalente al que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo referida contribución. En 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 disimolas 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 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 Carengo 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.

B. LA SANCIÓN PUNITIVA

Las sanciones punitivas que se aplican en esta Área, básicamente se encuentra la pena pecuniaria de multa y la pena privativa de la libertad, aplicadas respectivamente por la Autoridad Administrativa y por la Autoridad Judicial.

En cuanto a las sanciones punitivas como se sabe, el fin que se les atribuye, no es nada más causar un sufrimiento o castigo al infractor, sino que además estas deben aspirar a una finalidad preventiva individual y general, intimidando al infractor para corregirlo y disuadirlo a evitar la repetición de la conducta ilícita, 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 ilícito de esta naturaleza, justificándose esta finalidad de la pena en la protección y salvaguarda de los bienes jurídicos más apremiante del grupo social

Ahora bien, por cuanto ve a la sanción privativa de la libertad impuesta por la autoridad Judicial, no existe duda en cuanto a su naturaleza y finalidad, ya que, su naturaleza es esencialmente 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.

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 último párrafo del artículo 2 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, esto es incorrecto, ya que no se puede igualar a las contribuciones con las multas, ya que, si bien a estas últimas se les da la calidad de créditos fiscales, esto se da en razón de facilitar su cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución, más sin embargo a las multas no le son aplicables los principio de 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 cuanto al principio de legalidad que le es aplicable a las multas, en cuanto a su creación y establecimiento de las mismas, se debe indicar que este principio no se da con base en lo estipulado en la fracción IV del artículo 31 y 73 fracción VII y XXIX 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

XXI de la Constitución Federal, en donde se prevé la Potestad del Congreso de la Unión para crear los supuestos de ilicitud que afecten a la Federación, así como de sus respectivas sanciones.

Respecto al principio de destino al gasto público, en igual forma 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 redituaria 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 y peligroso, lo cual se daría, si estas se establecieran con un propósito directo de obtención de ingresos para satisfacer los gastos públicos, en estos términos se concuerda con la afirmación que realiza la doctrinaria Margarita Lomelí Cerezo (1998) en el sentido de que las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales, y esto 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 se concuerda, ya que independientemente de la denominación que se le de a este tipo de sanción pecuniaria con base a la materia dentro de la cual se aplica, esto no varía las consecuencias materiales que producen, en virtud de que 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 se le da a la sanción privativa de la libertad impuesta por la autoridad Judicial, más sin embargo, se olvidan estos autores como bien indica Miguel Ángel García Domínguez (1994) que estas dos clases de sanciones penales persiguen las mismas finalidades, teniendo ambas la misma naturaleza, por lo que no hay diferencia en esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad

que impone la autoridad jurisdiccional, diferenciándose por la gravedad, cuantitativamente y no cualitativamente, y 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 ella misma califique y sancione los incumplimientos a los deberes fiscales, los cuales en cuanto a su vigilancia se encomiendan; lo anterior no puede estar sujeto a discusión, en este tenor se coincide plenamente con lo planteado por Miguel Ángel García Domínguez (1994), en cuanto a la enorme 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.

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

Al respecto cabe referir lo indicado por el autor Argentino Enrique R. Aftalion en su libro Derecho Penal Administrativo (1955) al respecto de que bastante trabajo cuesta ya, la distinción entre las sanciones civiles y las penales, acerca de las cuales

la Corte Suprema de su país, 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*, por tanto, para justificar la autonomía de una tercera categoría de sanciones, habría que encontrarlos algunos rasgos esenciales inconfundibles, que no aparecen.

A lo anterior se aúna a 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:

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

MULTAS FISCALES. APLICACIÓN 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.

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 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 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: Guillermo 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 Gùitrón , Genaro David Góngora Pimentel y presidente Sergio Salvador

Aguirre Anguiano; Disidente:Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular.

Por cuanto ve a la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, la misma emitió 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 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 orden de ideas, existen doctrinarios como James Goldshmidt, citado por Enrique R. Aftalión (1955) en su obra Derecho Penal Administrativo, que argumenta 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 la postura hasta aquí planteada, por lo que no se comulga con el planteamiento de Goldschmidt, (en cuanto a que solo se tutela con imposición de la sanción de multa el deber de auxilio o colaboración que se tiene con la Administración), por la razón, de 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, 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 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, y 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 en la Revista Compromiso emitida por el Poder Judicial de la Federación (Mayo-Junio, 2000), en donde reflexiona que sin duda, el estado contemporáneo es un estado tributario, es decir, un estado cuyo principal medio de subsistencia son los tributos, 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.

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 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, en coincidencia con lo que señala Doricela Mabarak Cerecero (1993), 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 menoscabo o el perjuicio que se cause o se pueda causar por el incumplimiento de esos deberes de los sujetos obligados.

En otras palabras, como lo indica Raúl Gonzáles-Salas Campos, en su obra los Delitos Fiscales (1995), 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.

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, por lo 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.

C. DIFERENCIAS ENTRE LAS SANCIONES DE NATURALEZA PUNITIVA DE LAS SANCIONES DE NATURALEZA INDEMNIZATORIA, EN MATERIA IMPOSITIVA FEDERAL.

Respecto de las sanciones punitivas, comparándolas con las de naturaleza indemnizatoria, existen en las mismas distinciones profundas, basta ver su naturaleza y su finalidad de cada una de ellas, con las sanciones indemnizatorias por lo general se busca 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 como la multa o privación de la libertad, en las que como indica Margarita Lomeli Cerezo, 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 trasgresión, 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.

Por lo que al regularse sanciones de naturaleza disimbola, como son las sanciones indemnizatorias y las sanciones punitivas, así como sus finalidades son distintas entre sí, no existe contradicción o incongruencia con su aplicación 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.

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.

III. AUTORIDADES FACULTADAS Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL, PARA CREAR, CALIFICAR Y SANCIONAR PUNITIVAMENTE, EL ILÍCITO EN MATERIA IMPOSITIVA FEDERAL.

La potestad sancionadora 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 Federal mediante el procedimiento administrativo, corresponde a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria y sus Administraciones ya sea Generales o Locales.
- De la sanción de privación de la libertad impuesta por la autoridad Judicial Federal, mediante el proceso jurisdiccional, corresponde a la función Judicial, a través de los Juzgados de Distrito, previa averiguación previa instaurada ante el Ministerio Público de la Federación, como consecuencia de una denuncia o querrela.

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:

El *primero* de ellos, 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, se debe buscar su fundamento constitucional que permite tanto a la Autoridad administrativa como a la judicial sancionar las conductas correspondientes.

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.

La situación anterior, es distinta cuando se pretende ubicar el fundamento Constitucional que da 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 expresado en la parte que se transcribe del artículo citado, al respecto se han postulado dos 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, Emilio Margain Manautou en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano (1979)*, se hace un cuestionamiento, acerca de que si las sanciones pecuniarias que aplica la autoridad fiscal tienen sustento Constitucional, al respecto el autor en cita, considera que al estipular el artículo 21 de la Constitución que la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, se le olvidó el Constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter tributario, por lo que, considera que en este artículo existe una laguna, respecto de la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, considera que la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos y de policía.

En el otro extremo se ubica la postura contraria, que retoman autores como Margarita Lomelí Cerezo que considera que en el artículo 21 de la Constitución Política Federal, aunque con defectuosa redacción, se ubica el fundamento de la 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, se puede decir que este fundamento no se ubica 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 115 de la Constitución Federal, solo compete su expedición a los ayuntamientos, esto no implica 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 ARTÍCULO 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 Ángel 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, se comulga 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, y se diverge en lo referente a que la misma se dejó en manos del Constituyente ordinario, en virtud de que, del análisis que se haga de la Constitución Federal, se arribara a que 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 APLICACIÓN SIMULTÁNEA DE CONSECUENCIAS DE NATURALEZA PUNITIVA, COMO CONSECUENCIA DE LA CALIFICACIÓN DE UNA MISMA CONDUCTA ILÍCITA, COMO CONTRAVENCIÓN Y COMO DELITO IMPOSITIVO.

Al respecto, siguiendo a Miguel Ángel García Domínguez (1994), se debe 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:

I. Primeramente, puede ser que se decida solo por plasmar como delitos fiscales a las conductas conculcadoras 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.

II. 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.

III. 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.

IV. 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.

En este orden de ideas, haciendo una comparación de los sistemas antes referidos con lo preceptuado en el primer párrafo del artículo 70 del Código Fiscal Federal, que señala en forma textual que:

Artículo 70. “ 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.”

Se puede apreciar de forma clara, que el sistema que adopta nuestro Legislador Federal, es el cuarto sistema, en donde 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, y a consecuencia de ello resultar sancionada con arreglo a las disposiciones de dos grupos de normas, administrativas y penales.

Con lo anterior, queda claro que se permite la aplicación de 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.

CAPÍTULO QUINTO

PROPUESTAS PARA IMPLANTAR UN SISTEMA UNITARIO SANCIONATORIO PUNITIVO

I. LA REFORMA DEL ARTÍCULO 70 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ASÍ COMO LOS DISTINTOS DISPOSITIVOS FISCALES EN LOS CUALES SE PREVÉN LOS ILÍCITOS, TANTO DELICTUAL COMO CONTRAVENCIONAL.

Se plantea la reforma del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación en donde se suprima la permisión de aplicar de forma simultánea y coexistente las sanciones de multa y la de privación de la libertad, estableciendo de forma clara cuales serán los ilícitos que se catalogaran solo como contravención y cuales como delito y por ende ser sancionados en su respectivo ámbito con la sanción punitiva respectiva.

Acorde con lo anterior se debe hacer una reforma al Título IV capítulo I y II del Código Fiscal de la Federación, y Título VIII capítulo único de la Ley Aduanera, donde se encuentran establecidos los ilícitos contravencional como delictual, debiéndose tipificar solo como ilícitos contravencionales a las conductas omisoras de deberes fiscales de naturaleza formal, así como su consecuencia pecuniaria, en cada supuesto en específico deberá graduarse en cuanto a su intensidad, en atención a la gravedad de la conducta respectiva misma que se deberá implementar siguiendo con 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.

Respecto de las conductas que infringen deberes de naturaleza sustantiva, es decir de aquellas que dañan el sistema recaudatorio estatal, siendo aquí el monto pecuniario o económico omitido el bien jurídico que realmente y que de forma directa se pretende tutelar por parte del Legislador, se debe establecer de forma clara y sin que haya lugar a dudas cuales de estas conductas se ubicaran como ilícitos contravencionales y por ende, solo ser calificadas así por la autoridad fiscal a través de su procedimiento administrativo respectivo y cuales serán consideradas como

conductas delictuales, calificadas así por la autoridad judicial dentro de su ámbito competencial, y esta distinción se debe realizar sobre la base del monto pecuniario omitido, ello en virtud, de que el daño que se ocasiona a un deber de naturaleza es de sustancia económica, por lo que se debe hacer la valoración en razón del monto pecuniario que se omite enterar al fisco.

Considerándose además que con ello 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 instaurando el Procedimiento Administrativo u opte por iniciar el Procedimiento Penal para que la misma en su caso sea calificada como delictual por la autoridad judicial.

De igual forma se propugna por que se deje establecido como acontece en la actualidad el sistema de excusas absolutorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación en vigor, tanto para las contravenciones, como para los ilícitos delictuales.

II. QUE LA AUTORIDAD JUDICIAL IMPONGA SANCIONES PECUNIARIAS DE FORMA INDIVIDUAL O SANCIONES COMPLEJAS EN LAS CONDUCTAS CALIFICADAS COMO DELICTUALES

Acorde a lo propuesto, y con la derogación del artículo 94 del Código Fiscal de la Federación, se permita que la misma Autoridad Judicial en caso de conductas dañosas de deberes fiscales sustantivos de extrema gravedad y las cuales se encuentren perfectamente tipificadas o consideradas como tipos delictivos con esta sanción, pueda imponer tanto pena corporal, como penas pecuniarias a manera de una sanción compleja o bien imponer solo sanción pecuniaria de forma individual.

Sin que lo anteriormente expuesto, sea impedimento para que la autoridad fiscal en todo caso pueda determinar y realizar el cobro de las contribuciones omitidas actualizadas, así como de los respectivos recargos generados, por medio de su procedimiento administrativo respectivo.

CONCLUSIONES

l). Desde un aspecto eminentemente social, se puede afirmar que en el momento social en el cual nos ubicamos en la actualidad en nuestro país, no se puede dejar de lado, situaciones que no se requiere de comprobación alguna, como son, la situación de desaprobación y desconfianza que existe de los gobernados hacia las distintas instancias gubernamentales y gobernantes, y en especial en el manejo que los recursos públicos que estos realizan, observando corrupción, despilfarros, etcétera, llevando a que la Ciudadanía a la hora de cumplir con sus obligaciones impositivas no vea beneficio alguno que los favorezca con tal cumplimiento, y en cambio si perciben 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 todo esto y sin desconocer de que todo Estado requiere forzosamente de ingresos para la realización de una variada gama de actividades, como la de justicia, infraestructura carretera, servicio de limpia, etcétera, y de igual forma sin pretender solapar la existencia en todos los niveles económicos de la Sociedad y dentro del mismo Gobierno de verdaderos evasores del fisco, se considera que no se puede culpar ni dejar todo el peso a la sociedad y como consecuencia el Estado ejerza sobre la misma con extrema severidad o en exceso su poder represivo imponiendo una variada gama de sanciones punitivas, lo cual nunca nos podrá llevar a una situación de óptimo cumplimiento de los deberes tributarios por parte de los gobernados, ya que, se ha comprobado que un Estado tendrá muy pobre recaudación y por ende un sistema tributario muy ineficiente, cuando solo basa su recaudación en la amenaza de represión punitiva y en la imposición de múltiples sanciones punitivas, esperando que solo con ello se obtenga el cumplimiento voluntario de los gobernados, en vez de convencer de las bondades que se pueden obtener cuando un Estado cuenta con estos Ingresos Impositivos a través de diferentes medios masivos con los que se cuenta, así como con el ejemplo de los gobernantes, y que referidas bondades sean palpables por la Ciudadanía.

II). Desde el aspecto eminentemente Jurídico, es decir, desde el enfoque de las sanciones punitivas que se aplican en materia fiscal, y a la luz de las normas Fiscales Federales, que regulan a los ilícitos contravencional y delictual en esta materia, se arriba a la conclusión de que si bien, si se reconoce la existencia de diferencias importantes entre la *contravención y el delito fiscal*, se puede concluir que estas diferencias o matices no son esenciales, esto se puede apreciar partiendo dentro del ámbito de las contravenciones fiscales que 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 el mismo que aplica para la 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 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 la diferencia con el ilícito delictual, en la contravención no se exige a rigor para su actualización del elemento subjetivo (dolo o culpa), ya que, del análisis u observación que se realice a la legislación fiscal federal se puede aseverar que existe dificultad para acreditar la realización de una conducta contravencional ya sea por dolo o por culpa, máxime que ninguna norma contravencional así lo exige, pareciere entonces que la autoridad fiscal nada más se limita a acreditar la responsabilidad objetiva, a diferencia de lo que acontece en el procedimiento penal,

en donde 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, no es óbice que el procedimiento contravencional, sea un procedimiento demasiado sumario, para negar que la Autoridad Administrativa tenga discrecionalidad al calificar alguna conducta como contravencional, lo cual implica que forzosamente que se debe encuadrar a tal conducta dentro de un supuesto contravencional establecido por el legislador, y 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, debiendo tomar para ello 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 sí de que, la consecuencia que acarrea la conducta contravencional, es una sanción administrativa, y con base a ello concluir que no es una sanción punitiva, se puede decir, que estas distinciones se dan en razón a la materia que se aplica o la Autoridad que las aplica, sin que con ello se desvirtúe la naturaleza de estos ilícitos ni el bien jurídico que con su implantación se pretende proteger, por lo que estas diferencias no son suficientes para desvirtuar la naturaleza y finalidad de los mismos, ya que su naturaleza y por ende finalidad es intrínseca a este tipo de ilícitos y sanciones sin importar que Autoridad y en que materia se aplique, esencia que acompaña por igual tanto al ilícito contravencional como al delictual en esta materia Fiscal Federal.

Lo anterior en virtud de 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 siguiendo a la doctrinaria Lomeli cerezo, 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.

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.

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

Al ser estos ilícitos en términos amplios de la misma naturaleza, le son aplicables aspectos legales o principios generales aplicados al Derecho Penal común, adecuándolos al campo de las contravenciones tributarias, claro está, 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.

III). Si bien se puede apreciar de forma clara cual es el sistema adoptado por nuestra Legislación, se puede aseverar que no existe disposición legal que norme el actuar de la autoridad fiscal para promover el inicio coexistente o unitario 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 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.

Ante lo cual, se corre el grave riesgo de dejar al contribuyente en un estado de indefensión e incertidumbre jurídica en cuanto al conocimiento de cuales son los criterios o parámetros seguidos por las autoridades 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.

IV). Por lo se puede concluir diciendo que en un sistema fiscal como el implementado en México, con un objetivo meramente recaudatorio, *la problemática no versa en que se recaude más*, y esto implica reconocer y no sujetar a debate alguno la afirmación de que en la actualidad todo Estado requiere forzosamente para su desarrollo y supervivencia de la captación de recursos tributarios provenientes de

la sociedad, *centrándose esta problemática en los medios, figuras legales o sistemas que implementa el Estado para tal fin.*

Ante lo cual, no es 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 de conductas altamente peligrosas y dañosas del deber fiscal en tutela, ni así como tampoco en un extremo opuesto se comulga 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 se propugna por la existencia del sistema permitido por el legislador en nuestro Derecho Fiscal, en el cual, se permite la aplicación simultánea y coexistencia de estos ilícitos con sus respectivas consecuencias punitivas, en virtud de que las sanciones impuestas por autoridades distintas, son de naturaleza punitiva o represiva, y por ende 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 contravencionales 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, resulta contradictorio, que 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 en peligro el mismo bien en mayor o menor medida, o es una situación, o es la otra y no la misma al mismo tiempo, lo que se considera es excesivo y contradictorio, en virtud de que al realizarse una misma conducta dañosa, o 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.

BIBLIOGRAFÍA

- Aftalión, R. E. 1955. *Derecho Penal Administrativo*. Arayú. Argentina.
- Arriola, V. A. 1998. *Derecho Fiscal*. 13ª ed. Themis. México.
- Castellanos, T. F. 1997. *Lineamientos elementales de Derecho Penal (Parte General)*. Trigésima octava ed. Porrúa. México.
- Cuello, C. E. 1961. *Derecho Penal (Parte General)*. Tomo I. 9ª ed. Ed. Nacional. México.
- Delgadillo, G. L. H. 1986. *Principios de Derecho Tributario*. 2ª ed.. Pac. México.
- De Pina, V. R. 1980. *Diccionario de Derecho*. 9ª ed. Porrúa. México.
- Flores, Z. E. 1977. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Décima octava Ed. Porrúa. México.
- García, D. M. A. 1994. *Derecho Fiscal-Penal*. Porrúa. México.
- García, M. E. 1994. *Introducción al Estudio del Derecho*. Cuadragésimo sexta ed. Porrúa. México.
- De La Garza, S. F. 1994. *Derecho Financiero Mexicano*. Decimoctava ed. México.-Porrúa. México.
- González - Salas, C. R. 1995. *Los Delitos Fiscales*. Pereznieto Editores. México.
- Jiménez, DE A. L. 1950. *Tratado de Derecho Penal*. Tomo III. 2ª ed. Losada Ed. Argentina.
- Lomelí, C. M. 1998. *Derecho Fiscal Represivo*. 3ª ed. Porrúa. México.
- Mabrak, C. D. 1993. *Derecho Penal Fiscal*. Lozcano Garza ed. México.
- Margain, M. E. 1979. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 5ª ed. Universidad Potosina. México.
- Osorio y Nieto, C. A. 1994. *Delitos Federales*. Porrúa. México.
- Porrúa, P. F. 1987. *Teoría del Estado*. 21ª ed. Porrúa. México.
- Reyes, T. J. 1996. *Derecho Constitucional aplicado a la Especialización en Amparo*, 3ª ed. Thémis. México.

Quillet. 1977. Diccionario Enciclopedico. Tomo 8. 7ª ed. Ed. Cumbre. Tomo 7. México.

HEMEROGRÁFICAS.

Revista Compromiso. Organo Informativo del Poder Judicial de la Federación.-
Numero 6. Mayo - Junio de 2000. México

Revista PRACTICA DE ACTUALIZACIÓN FISCAL. 1996. "La Facultad Tributaria".
No. 170. Primera Quincena de Noviembre. Sicco. México.

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.

Ley de Ingresos de la Federación, ejercicio 2015.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Código Civil Federal.

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, 31 de Diciembre de 1999, 9 de Diciembre de 2013 y 14 de marzo de 2014.