UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

"REFLEXIONES EN TORNO A LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES"

OSCAR ALEJANDRO URIBE CALLEROS

Tesis presentada para optar por el Título de Licenciado en Derecho con Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA, según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

Zapopan, Jalisco. Septiembre de 1999.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

"REFLEXIONES EN TORNO A LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES"

OSCAR ALEJANDRO URIBE CALLEROS

Tesis presentada para optar por el Título de **Licenciado en Derecho** con Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA, según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

Zapopan, Jalisco. Septiembre de 1999.

RAMOS FIGUEROA TOSTADO

A B O G A D O S

Guadalajara, Jalisco, a 19 de julio de 1999.

LIC. ALBERTO JOSÉ ALARCÓN MENCHACA,
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE DERECHO,
UNIVERSIDAD PANAMERICANA,
SEDE GUADALAJARA,
P R E S E N T E.

Estimado Licenciado Alarcón:

Por medio de la presente le envío un cordial saludo y, asimismo, me permito comunicarle que con esta fecha he decidido aprobar el trabajo de tesis profesional del alumno OSCAR ALEJANDRO URBIE CALLEROS.

Dicho trabajo, que fue realizado en la materia fiscal que yo imparto, y el cuál yo mismo asesoré, se lo remito para su consideración y consiguiente aprobación a efecto de que continúen los trámites necesarios para la presentación del examen profesional del citado alumno, y consecuentemente, de la obtención del correspondiente título profesional a favor del mismo.

En mi opinión la tesis que le envío, la cuál tiene como tema y título: **"REFLEXIONES EN TORNO A LA NATURALEZA JURIDICA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES"**, reúne las características y calidad necesarias para la aprobación que estoy otorgando.

Quedo a sus órdenes para cualquier aclaración que estime necesaria.

A T E N T A M E N T E

JOSÉ LUIS TOSTADO BASTIDAS
A B O G A D O

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. OSCAR ALEJANDRO URIBE CALLEROS
P r e s e n t e

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa TESIS titulado: **"REFLEXIONES EN TORNO A LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES"** presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

LIC. ALBERTO JOSÉ ALARCÓN MENCHACA

Zapopan, Jalisco a 29 de Septiembre 1999.

PROL. CALZADA CIRCUNVALACIÓN PONIENTE Nº 49, CD. GRANJA, 45010 ZAPOPAN, JALISCO, MÉXICO. ☎ 679.07.08 FAX 679.07.09

Agradecimientos

A Dios por darme la vida y las herramientas para lograr ser un hombre de bien

A la Universidad Panamericana por ser alma mater que permitió mi realización profesional

A mis padres con amor por dejarme una herencia invaluable que perdurará por siempre

A mi hermana Ixchel con cariño por estar junto a mi en todos los momentos de mi vida

A Martha, por su gran amor y apoyo incondicionales

A mis maestros que de forma desinteresada y eficaz me transmitieron sus conocimientos durante el transcurso de mi carrera. En especial al Lic. José Luis Ochoa Torres por compartir conmigo lo mas valioso que el maestro puede transmitir al alumno, su experiencia profesional

. A mis amigos por compartir mis experiencias y alegrías, y por formar parte de lo que soy, en especial a Ramón y Pepe

A José Luis Tostado, por su apoyo en esta investigación

INDICE

PRÓLOGO

Cuando uno se encuentra de frente, con el poco común problema de confeccionar –para posteriormente defender, ante un jurado- su TESIS PROFESIONAL, es casi imposible evitar, al menos temporalmente, caer en un estado de perplejidad.

Si por "TESIS" ha de entenderse "una proposición o conclusión, que se sostiene con razonamientos", o bien "una disertación escrita que presenta a la Universidad, el aspirante a obtener un título", es fácilmente comprensible que este vocablo (y el trabajo que el mismo supone), es usado para referirse a una afirmación o juicio que no es inmediatamente evidente, y que por tanto, necesita ser demostrado o razonado por otros métodos. Aquí es en donde inicia el problema.

¿Qué razonamiento o proposición, o juicio crítico sostengo? ¿Para qué y para quiénes?. ¿Cómo puedo mejorar la realidad objeto de mi estudio, con recomendaciones concretas?... Éstas son algunas de las cuestiones que lo llevan a uno a darse cuenta de que se encuentra en un BRETE.

Y es así. Pero, como afirma el Dr. Carlos Llano Cifuentes, "un problema es un obstáculo para llegar a un objetivo; de lo contrario, de no existir tal objetivo, o todo es problema, o nada lo es...." De suerte que, ante esa óptica, busqué, bien consciente de mis posibilidades y limitaciones, cumplir con un requisito, y –a la vez- divertirme tratando de aportar algo de lo que la vida me ha enseñado.

Añadiré solamente que soy de la idea (quizá un tanto diferente a la más generalizada), de que cuando uno obtiene su título profesional, ha TERMINADO la carrera. Me parece que, si logro defender con éxito mi tesis profesional ante el Jurado, estaré EMPEZANDO apenas una vida y una trayectoria profesional; empezaré a escribir páginas inéditas en el libro de mi vida, y allí (espero), pondré en ejercicio (de la potencia al acto) cuanto me han enseñado mis padres, mis maestros, mis amigos, y lo que día a día me siga enseñando la experiencia en sus diversas y elocuentes formas, de las cuáles las más comunes son el ÉXITO y el FRACASO, que a juicio de quien esto escribe, enseñan muchísimo.

INTRODUCCIÓN

La Federación y los Estados tienen facultades para imponer, mediante las leyes que expidan los respectivos poderes legislativos, las contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos de acuerdo con los presupuestos de egresos que se formulen para ese efecto. La potestad impositiva del Estado da origen a las normas fiscales las cuáles son creadas a través del Congreso Federal y las legislaturas locales, y la aplicación de dichas normas puede hacerse coactivamente cuando éstas no son cumplidas en forma espontánea por sus destinatarios.

La Administración Pública, para asegurar el acatamiento de las disposiciones fiscales por los particulares, está dotada de una potestad sancionadora que debe ejercer dentro del marco del orden jurídico y en tal virtud, el ejercicio de esa potestad plantea numerosas cuestiones que han sido resueltas por la doctrina y la jurisprudencia, algunas veces en forma contradictoria. Hay que decir que en otras ocasiones, han quedado numerosas y complejas cuestiones todavía sin resolver.

Como ejemplo de las primeras, pueden citarse los problemas relativos a los límites constitucionales y legales de la potestad sancionadora de la Administración Fiscal; las reglas a que deben sujetarse al imponer las sanciones y los fines que se persiguen con el castigo de las infracciones cometidas por los contribuyentes.

Otro problema que ha sido objeto de discusiones y opiniones contradictorias en la doctrina administrativa – fiscal, es la naturaleza jurídica de las infracciones fiscales, originando con ello diversas corrientes o tendencias, entre las que destacan, la penalista y la administrativista.

Asimismo, se ha discutido mucho acerca de la autonomía del Derecho Penal Fiscal, como también, de la posible aplicación de ciertos principios del derecho penal general al campo de las infracciones fiscales; en relación con esto último, se ha puesto en duda la constitucionalidad de la concurrencia del Poder Ejecutivo y Judicial que establece nuestra legislación tributaria para sancionar un mismo ilícito fiscal. Y así, muchas otras cuestiones que merecen ser punto de reflexión.

La presente investigación pretende contribuir a que esos problemas, así como muchos otros, sean más ampliamente analizados para llegar a soluciones que respeten y hagan respetar efectivamente los valores de justicia y seguridad jurídicas, que deben ser el objetivo de todas las normas legales, sin perder de vista el interés público que justifica la actuación de la Administración Fiscal, a fin de llegar a un justo equilibrio entre dicho interés y los derechos que a favor de los particulares consagran las normas constitucionales y legales.

1. INFRACCIÓN FISCAL

1.1. El ilícito como concepto genérico

Se entiende por ilícito lo que es contrario a justicia o razón, o no está permitido por las leyes. *Ilicitum dicitur, quod per leges, senatusconsulta, edicta, constitutiones principum, facere non licet, quodve vetitum et prohibitum est.* [1]

La noción de ilicitud que había sido tratada por jurisconsultos romanos fue ampliamente desarrollada por el derecho canónico, especialmente en las Decretales de Bonifacio VIII, en el *Liber sextus*. Conforme a las reglas de derecho que de este campo de cánones se desprenden, lo hecho ilícitamente engendra obligaciones, en tanto que la promesa de lo ilícito no obliga y así es, efectivamente, pues conforme al Código Civil el que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres causa un daño a otro está obligado a repararlo (art. 1910), en tanto que si se contrata en contravención a lo dispuesto por las leyes de orden público o por las buenas costumbres, haciendo de esta finalidad el motivo determinante de la voluntad de los contratantes, el negocio será ilícito por adverso a la licitud del actuar humano y el o los contratantes no estarán obligados a cumplir lo prometido, pues a nadie puede obligarse a mantener o realizar la ilicitud (artículos 1827 fr. II, 1830, 1831 del Código Civil para el Distrito Federal).

En la noción de hecho ilícito se comprende el comportamiento de una persona que puede consistir en hacer o no hacer y una consecuencia dañosa; es decir, la destrucción de una situación favorable para el sujeto pasivo. El hecho debe ser, además, antijurídico o contra las buenas costumbres. Las normas jurídicas que nos exigen una conducta pueden pedirnos una conducta de un modo absoluto o de un modo relativo; en el primer caso nos obligan en función de un deber que subsiste por sí mismo, la violación de este deber daría lugar a la culpa extracontractual o aquiliana (Ley Aquiliana), o bien el ilícito puede ser resultado del incumplimiento de un contrato y, en este caso, estamos en presencia de una ilicitud contractual. Y, finalmente, debe ser culposo, es decir, que el actual ilícito sea resultado de un proceso volitivo interno, bien sea con la intención de causar daño (dolo) o causándolo con negligencia, impericia o imprudencia (culpa). El comportamiento puede ser comisivo y omisivo. [2]

El profesor García Máynez ha indicado que "las conductas con la calidad de ilícito son: la omisión de los actos ordenados y la ejecución de los actos prohibidos; mientras que las

---

[1] ESCRICHE, *Diccionario de Jurisprudencia y Legislación*, Edición de Ch. Bouret, pág. 833

[2] *DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO* del Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, tomo I-O, cuarta edición, Editorial Porrúa S.A., México 1991, pág. 1613

conductas susceptibles de calificación de licitud son: la ejecución de los actos ordenados, la omisión de los actos prohibidos y la ejecución y omisión de los actos potestativos." [3]

Por otro lado, Kelsen afirma que "los actos de sanción son la reacción contra actos u omisiones determinados por el orden jurídico. Tradicionalmente se dice que un acto está sancionado porque es ilícito, mientras el profesor alemán sostiene lo contrario, es ilícito porque está sancionado. Afirma Kelsen el relativismo axiológico y, en consecuencia, señala que lo que es bueno o malo, justo o injusto para un sistema moral, puede ser lo contrario para otro. La concepción tradicional de lo ilícito implica, al igual que sus sinónimos (antijuridicidad o injusticia), lo que es contrario a derecho. Asegura que esta posición es equivocada pues la ilicitud es castigada según las normas que el propio derecho establece, lo que significa que es castigada conforme a derecho. Concluye diciendo que, en realidad, la ilicitud es una de las condiciones de la sanción, por lo que la licitud es la conducta que no la provoca." [4]

La ilicitud, apunta Acosta Romero, "consiste en la omisión de los actos ordenados y en la ejecución de los actos prohibidos por el ordenamiento jurídico. El esquema normativo señala que cuando a una determinada conducta, le es imputable una consecuencia, el antecedente es una conducta sancionada por el ordenamiento jurídico como ilícita y la consecuencia será siempre una sanción".

Considera el autor antes citado que el ilícito es un género de acuerdo con las normas que el propio derecho establece, y que tiene en consecuencia varias especies, pues no todo ilícito es delito. En todo el ordenamiento jurídico existen diferentes tipos de hechos y actos que pueden ser ilícitos, pero como aquellos no son iguales, las sanciones no pueden ser las mismas; así encontramos que para un ilícito, las sanciones pueden variar; éstas pueden consistir en la privación de la libertad, la nulidad, la rescisión, la suspensión una multa, un recargo, la revocación de permisos, licencias y autorizaciones, el pago de una indemnización, remoción del cargo, etc. Por lo tanto, dentro de un sistema jurídico, el género será una conducta ilícita, pero como ésta se encuentra sancionada de diferente forma, por el mismo ordenamiento, este género ilícito tendrá diferentes categorías y a cada una de éstas le corresponderá una sanción diferente que será de acuerdo con la materia específica que regule el ilícito, porque precisamente, cada área o materia que forma el ordenamiento jurídico persigue fines específicos que regula y sanciona, cuando existe una omisión de lo que está ordenado o se realizan actos prohibidos por el mismo. [5]

Los teóricos del derecho han dado nombres muy diversos a los ilícitos que son juzgados y sancionados por un órgano de la Administración Fiscal, tales como contravención, falta, transgresión, infracción, torto, reato, entre otras. En México, la denominación aceptada, a partir de la legislación fiscal, es la de infracción, aunque en la Constitución se le llama falta, cuando en su artículo 73 fracción XXI se establece que *el Congreso tiene facultad para*

---

[3] Idem., pág. 2039

[4] Idem., págs. 2039-2040

[5] ACOSTA ROMERO Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso,* Decimoprimera edición actualizada, Editorial Porrúa S.A., México 1993, págs. 952-953.

definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deben imponerse."

2.1. Infracción fiscal. Definición y clasificaciones.

La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos; es esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohibe. Es así como el Estado, al prevenir el incumplimiento de las obligaciones –tanto sustanciales como formales- que imponen las normas fiscales a todos los integrantes de la colectividad, configura en forma específica cuáles son las distintas infracciones que pueden cometerse, estableciendo las sanciones que corresponden en cada caso.

Se puede decir que la infracción fiscal, en sentido genérico, "es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales; pero el concepto de infracción fiscal incluye no solo la hipótesis de violación de las normas de las que deriven obligaciones sustantivas de pago, sino también la de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboración con el fisco, que tienen no solo los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aún otros particulares. Ciertamente, no podríamos distinguir un Derecho Fiscal-Penal de infracciones sustantivas y otro de infracciones formales, ya que todas estas infracciones tienen la misma naturaleza, son penales y se tipifican y sancionan en un derecho unitario. En efecto, si bien la infracción sustantiva estaría constituida por actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del impuesto disminuye la base gravable o evita por otros medios que el fisco perciba oportunamente toda la cantidad que legalmente corresponda, la infracción formal estaría configurada por actos u omisiones del sujeto pasivo que crearían un riesgo de que el Fisco no recaudara en su oportunidad y de manera íntegra la suma que legalmente se deba".[6]

Nos dice García Domínguez, después de hacer alusión a las definiciones dadas por Sáinz de Bujanda, Jarach, Villegas y Otto Mayes, que "infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la Administración".

Para que se dé la infracción fiscal, continúa el referido autor, se requiere primero, que exista en la ley una obligación fiscal: sea sustantiva, es decir de pagar; o formal, esto es, sin contenido patrimonial o deber de hacer, de no hacer o de tolerar algo tendiente a facilitar la exacción del impuesto; es decir, de colaborar con la Administración en su tarea gestora. En segundo término, se necesita que se dé una conducta que constituya el incumplimiento

---

[6] *Sainz De Bujanda, Jarach, Villegas y Otto Mayes, citados por* GARCÍA DOMÍNGUEZ Miguel Angel, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal-Fiscal*, Primera edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1982, págs. 71 y 72

antijurídico y culpable de esa obligación; trátese de un incumplimiento total o parcial, e inclusive de un cumplimiento extemporáneo, o realizado de modo diverso o en lugar diferente. En tercer lugar, en la ley tiene que estar tipificado el incumplimiento como infracción; esto es, debe estar descrita en la ley esa conducta indebida. En cuarto lugar, en la ley tiene que estar establecida, también, la sanción por el incumplimiento, consistente en una pena económica. Y, finalmente, en quinto lugar, la competencia para juzgar la infracción y sancionarla tiene que estar asignada, por el ordenamiento jurídico, a un órgano de la Administración Fiscal. [7]

Jesús Quintana Valtierra establece que la obligación sustantiva del derecho fiscal material o sustantivo consiste concretamente en el deber de pagar un tributo en razón de la capacidad tributaria de los contribuyentes; por lo tanto, es una obligación de dar, mientras que las obligaciones del derecho tributario administrativo –entendiéndose a éste como el conjunto de normas que rigen la actividad del Estado y mediante las cuales fiscaliza y fuerza el cumplimiento del pago de los tributos- , son de hacer, de no hacer o de tolerar, y dichos deberes están establecidos tanto a cargo del sujeto pasivo principal como de sujetos pasivos por adeudo ajeno y terceros. A través de ellos, el Estado busca detectar los hechos generadores de obligaciones sustantivas no declaradas. Después de estas consideraciones el autor establece que "la infracción fiscal se configura en el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustantivas o formales. En otras palabras, aquél que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, que omita actos ordenados por la ley –como la presentación de declaraciones- , que ejecute actos prohibidos, como el contrabando, o bien que no tolere actos de autoridad fiscal, como las visitas domiciliarias, incurre en infracción a lo ordenado en la norma tributaria. No debemos soslayar las infracciones a leyes administrativas, las que, sin ser fiscales, también dan lugar a responsabilidad administrativa, es decir, a la imposición de sanciones o multas, las cuáles tendrán el carácter de créditos fiscales en tanto para su cobro se emplea el procedimiento administrativo de ejecución". [8]

En la misma línea, Sáinz de Bujanda define a la infracción fiscal como "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". [9] En esta definición es posible observar que los elementos de la infracción son:

- La conducta.
- La tipicidad.
- La antijuridicidad.

---

[7] Idem., pág. 73

[8] QUINTANA VALTIERRA Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, primera edición, Editorial Trillas S.A. de C.V., México 1988, pág. 317

[9] *Citado por* QUINTANA, Idem, pág. 318

- La culpabilidad, que tiene como antecedente a la imputabilidad y como consecuencia a la responsabilidad.

Dichos elementos se presentan simultáneamente al cometerse la infracción; sin embargo, es necesario establecer un orden lógico entre ellos; el penalista Fernando Castellanos propone lo siguiente: [10]

- Determinar si existe obligación legal (en este caso, sustantiva o formal).
- Si la conducta constituye incumplimiento de la obligación.
- Verificar si el incumplimiento está tipificado como infracción.
- Comprender si la conducta está protegida o no por una excluyente de responsabilidad; si no lo está, determinar que existe antijuridicidad.
- Determinar si el infractor tiene capacidad intelectual y volitiva; es decir, si es imputable.
- Determinar si el autor de la conducta típica y antijurídica, que es imputable, obró con culpabilidad.

Por otro lado, Raúl Rodríguez Lobato establece que "en general, la infracción es toda transgresión o incumplimiento de una ley que, como hemos dicho, debe ser sancionado. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción, esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal, y tenga prevista una sanción para el caso de su realización. Entonces, precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho y omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley". [11]

Continúa diciendo el autor que no todas las infracciones tienen las mismas características; de ahí que, en función de esas características se hayan elaborado diversas clasificaciones que es pertinente conocer, ya que, por lo regular, del tipo de infracción depende el tipo de sanción, por lo que clasifica a las infracciones fiscales de la siguiente manera: [12]

- *Delitos y faltas.* Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.
- *Instantáneas y continuas.* Las primeras son aquéllas en que la conducta se da en un solo momento; es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las

---

[10] Ibídem.
[11] RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, segunda edición, Editorial Harla, México 1986, pág. 184
[12] Ibidem.

segundas son aquéllas en que la conducta se prolonga en el tiempo; es decir, no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

- *Simples y complejas.* Las primeras son aquéllas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquéllas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

- *Leves y graves.* Las primeras son aquéllas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquéllas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

Los autores Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, después de analizar las definiciones de Rodríguez Lobato y Francisco de la Garza –citadas anteriormente- , concluyen diciendo que infracción es "toda violación a la ley", y comentan que "el concepto de infractor en materia fiscal lo establece el art. 71 del Código Fiscal de la Federación, al interpretar dicha disposición en el sentido de que *infractor*, o responsable en la comisión de las infracciones, es la persona que realice los supuestos ilegales que establecen tales infracciones, así como la que omita el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquélla que lo haga fuera de los plazos establecidos." [13]

Dichos autores, al analizar los tipos de infracción, agregan dos categorías más a la clasificación de Rodríguez Lobato antes mencionada, y que son: [14]

- *Infracciones de omisión y de comisión.* Las primeras son las que nacen como consecuencia de la violación a una disposición fiscal, sin el ánimo de causar un perjuicio económico al Fisco, no existe dolo, sino negligencia o descuido; por ejemplo no presentar la declaración anual de ingresos. Las segundas son aquéllas con pleno conocimiento y con el propósito de causar un perjuicio al Fisco; por ejemplo, declarar ingresos menores de los percibidos.

- *Infracciones administrativas y penales.* Las primeras son aquéllas que la autoridad administrativa o hacendaria califica como tales. Ejemplo: alterar los precios oficiales. Las segundas son aquéllas cuya calificación corresponde a la autoridad judicial. Ejemplo: declarar con falsedad ante autoridad judicial. Esta clasificación coincide con la de *delitos y faltas* del maestro Rodríguez Lobato.

---

[13] PONCE GÓMEZ Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo, *Derecho Fiscal*, primera edición, Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V., México 1994, pág. 162.
[14] Idem., págs. 164 y 165

El administrativista argentino Héctor Jorge Escola, establece una clasificación de infracciones atendiendo a ciertos aspectos o condiciones, como son: el tiempo de la acción, la naturaleza del resultado requerido, y el carácter de la acción incriminada. Dicha clasificación es la siguiente: [15]

- *Por el tiempo de la acción:*

  - *Instantáneas:* son las infracciones o contravenciones cuya consumación tiene lugar en un solo momento; o sea, aquéllas que se agotan al cumplirse la acción que las configura.

  - *Permanentes:* son las que se consuman en el tiempo que el infractor puede prolongar voluntariamente, en forma tal que sea igualmente violatoria de la norma administrativa transgredida en cada uno de los momentos de ese tiempo, en cualquiera de los cuales el infractor está consumando la contravención. Alguna parte de la doctrina distingue también la existencia de las llamadas contravenciones de efectos o resultados permanentes, que serían aquellas en que el efecto de la acción perdura, a veces indefinidamente, pero esta clasificación, a juicio del autor, carece de verdadero interés jurídico.

  - *Continuadas:* son las infracciones en las que existe una serie de acciones idénticamente violatorias de la norma, las cuales son ejecutadas con una misma unidad de resolución, vinculándose este concepto al de la unidad o pluralidad de acción de los delitos.

- *Por la naturaleza del resultado requerido:*

  - *Materiales:* cuando la consumación de las contravenciones o infracciones exige la producción de un efecto determinado, previsto por la norma de policía, y que es distinto de la acción misma cumplida por el sujeto activo.

  - *Formales:* cuando su consumación no demanda una consecuencia independiente de la acción misma, por cuanto son de pura actividad.

  - *De daño:* son las que para su configuración se requiere la efectiva lesión del bien jurídico protegido por la norma.

  - *De peligro:* sólo se requiere para consumarlas que con la acción del sujeto activo simplemente se cree un riesgo al bien jurídico protegido, sin que sea menester el efectivo daño de él, para que la sanción proceda. Éstas a su vez, pueden distinguirse de la siguiente manera:

---

[15] JORGE ESCOLA Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, Volumen II, Reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1990, págs. 934-935 y 942-944

- *De peligro concreto:* es indispensable que el peligro haya existido efectivamente, con la posibilidad más o menos cierta de su concreción.

- *De peligro abstracto:* basta la posibilidad eventual de peligro, lo cuál depende, como es lógico, de la naturaleza de la acción incriminada y de la forma de la incriminación.

❖ *Por el carácter de la acción:*

➢ *De acción o comisión:* lo que ocurre cuando su consumación requiere actos positivos del individuo, necesarios para violar la norma administrativa.

➢ *De omisión propia:* son aquellas en que lo incriminado es no hacer o dejar de hacer algo que la norma impone, sin que sea indispensable, no obstante una pura y total inactividad.

➢ *De comisión por omisión:* aparecen cuando la omisión por si sola no es sancionable, si no se produce también el resultado previsto para una infracción o contravención por comisión.

Otro administrativista argentino, Miguel S. Marienhoff, establece que la "infracción", "falta" o "contravención" administrativa, términos estos utilizados indistintamente por la legislación argentina, puede resultar de una acción o de una omisión, tal como ocurre con el delito del derecho penal substantivo, y por lo tanto, "todo lo que los penalistas han dicho al respecto en materia de *delitos* es aplicable a las *infracciones* porque *estructuralmente delito e infracción se identifican*". Asimismo, el autor clasifica a las infracciones en las siguientes especies principales: [16]

❖ *Las que se refieren a la duración de la infracción:*

➢ *Instantáneas:* las que se agotan en el momento mismo en que se crea o configura.

➢ *Permanentes:* aquellas en que el infractor persiste en su conducta durante la respectiva unidad de tiempo.

➢ *Continuada:* las que se relacionan con la teoría de la unidad y pluralidad de delitos.

Estos tipos de infracciones, apunta Marienhoff, se gobiernan por los mismos principios del derecho penal substantivo, que también tienen vigencia en el derecho administrativo, y por lo tanto, en el fiscal. Así, por ejemplo, esa clasificación servirá

[16] MARIENHOFF Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo IV, Cuarta Edición Actualizada, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 588

de base para aplicar las reglas sobre "prescripción" de las acciones punitivas; lo mismo cuadra decir respecto a la teoría sobre "unidad y pluralidad de delitos", a efectos de determinar si en el caso concreto hay una o más infracciones punibles.

- *Infracciones o faltas por acción o por omisión,* según que se trate de un hecho positivo o de una abstención.

Por último, cabe hacer mención de lo que establece Sergio Francisco de la Garza respecto del ilícito fiscal: "el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria; es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario". El autor apoya su afirmación en lo aprobado por las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en Curia Portugal en 1967, en la siguiente conclusión:

"Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales." [17]

Enseguida, hace el autor una clasificación de los ilícitos fiscales en base a ciertos criterios o situaciones concretas de la conducta humana, basada en las clasificaciones dadas por la doctrina administrativa y tributaria: [18]

- *Por violación al derecho objetivo:* Estos ilícitos o infracciones fiscales lesionan al interés general de que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista de la ley. Esto ocurre en las infracciones a deberes formales de la obligación tributaria.

- *Por violación al derecho subjetivo:* Estas infracciones lesionan otro bien jurídico, o sea, el derecho subjetivo del ente sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Esta situación se presenta en todos los ilícitos cuya conducta consiste en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente la prestación tributaria. Ello no significa que el ilícito tenga la categoría de civil, pues en realidad es un lícito tributario (omisión o defraudación).

- *Por la existencia o inexistencia de perjuicio económico:* Aquí se atiende a la existencia o inexistencia de un perjuicio económico que resiente el Estado como consecuencia de la infracción. Debe entenderse que el perjuicio económico que se contempla debe ser directo, toda vez que en forma indirecta toda infracción produce un perjuicio económico al Estado.

---

[17] DE LA GARZA Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima edición, Editorial Porrúa S.A., México 1981, pág. 801

[18] Idem., págs. 807-810

- *Infracciones que producen un perjuicio económico. Materiales o sustanciales:* Se llaman infracciones materiales o sustanciales aquellas que consisten en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente al Fisco las prestaciones tributarias que se le deben.

- *Infracciones que no producen un perjuicio económico. Formales:* Son aquellas que consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la Administración, como la falta de cooperación en el suministro de informes o en la práctica de visitas domiciliarias, falta de producción de avisos o de presentación de declaraciones, etc. Estas infracciones, en sí mismas, no producen en forma directa un perjuicio económico para el Fisco.

- *Por la presencia o ausencia de intencionalidad:* En principio se proclama que todas las infracciones deben ser voluntarias. La gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir, aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones o defraudaciones –es decir, por no dar a conocer al Fisco en toda su plenitud los hechos imponibles- , consisten, incuestionablemente, en acciones u omisiones voluntarias. Y Quintano Ripollés, expresa que "a falta de una noción positiva de la culpabilidad, su condición de elemento del delito se reconoce generalmente por los tratadistas, dentro de la definición del Art. 1° en el adjetivo plural de "voluntarias" añadiendo a las acciones u omisiones penadas por la ley. Como es sabido, se ha discutido, incluso en la doctrina penalista acerca de si el mencionado adjetivo "voluntarias" debía, en todo caso, ser equiparado a "intencionales o dolosas". El precepto citado es el Art. 71, inciso 1, de la Ley General Tributaria Española, que dice: *Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias...*" [19]

  - *La culpabilidad*: Las infracciones voluntarias se clasifican en dolosas y culpables. Las infracciones que no requieren el elemento voluntad, se conocen como infracciones objetivas o formales.

  - *Infracciones dolosas:* La culpabilidad tiene dos grados: el dolo y la culpa. Para que haya dolo es necesario que la voluntad del autor del ilícito esté dirigida al resultado de no cumplir con la obligación o de omitirla, o que al menos exista en el autor una representación de dicho resultado. En el primer caso, el dolo es directo; en el segundo caso el dolo es eventual. Algunos delitos, como la defraudación y el contrabando, siempre son dolosos. La evasión, como contravención, es también dolosa.

  - En las I Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales celebradas en Curia (Portugal) en el año de 1967, se aprobaron sobre este aspecto del ilícito tributario las siguientes conclusiones: [20]

[19] Idem. p. 808
[20] Idem. p. 809

- *7ª. Analizando con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una infracción punitiva. No es aconsejable la formulación de presunciones legales de culpabilidad de carácter genérico. No obstante, se estima posible, e incluso necesario, que se formulen presunciones legales de carácter excepcional, en relación con determinadas infracciones, sin que en ningún caso se elimine la posibilidad de prueba en contrario por parte del contribuyente.*

- *8ª. En las infracciones tributarias que se agotan en la mera inobservancia de un deber, con independencia de cualquier evento, el dolo y la negligencia se refieren exclusivamente a aquella inobservancia.*

- *9ª. Puede haber negligencia punible incluso cuando el agente, al cometer la infracción no supiera que la está cometiendo; sin embargo, la negligencia debe ser apreciada en función de las posibilidades concretas de que el agente dispone para evitar la infracción que le es imputada.*

➢ *Infracciones culpables:* La culpa supone una mera actitud de negligencia o imprudencia, pero sin intención dirigida al resultado antijurídico. Ante el silencio de la ley, hay que concluir que las infracciones tributarias que no son dolosas, son culpables. La culpa puede ser grave o leve. Se considera que la omisión de pago de la prestación fiscal siempre es grave. Las demás infracciones pueden ser graves o leves y será la autoridad aplicadora de la sanción la que estime la gravedad o levedad de la infracción.

➢ *Infracciones objetivas o formales:* Se llaman las infracciones cuya producción no requiere de la voluntad culpable o dolosa del infractor. O bien el Derecho objetivo no las toma en cuenta para nada. Hay mucha oposición en la doctrina a la aceptación de este tipo de infracciones. Sáinz de Bujanda expresa que cree que "el problema se reduce a medir el grado de culpabilidad del sujeto agente y a determinar en función de su culpabilidad la sanción aplicable… Lo que acontece a mi juicio, es que cierto tipo de infracciones, que suponen levísimas conculcaciones a la norma tributaria pueden ser fruto de olvidos o faltas de diligencia en el cumplimiento de los deberes formales. Pero entiendo que la negligencia, por pequeña que sea, implica siempre una mínima culpabilidad, en cuanto que todo ciudadano –al menos ésta es la presunción del ordenamiento jurídico- ha de poner la máxima diligencia en conocer sus deberes tributarios –formales y materiales- y en cumplirlos." Y Royo escribe que "será muy dificil probar en dichos supuestos la no subsistencia de un mínimo de negligencia o imprudencia en el cumplimiento de los deberes tributarios, aunque esta negligencia se manifieste en la simple ignorancia de la norma que impone dichos deberes." Y en otra parte, escribe el mismo tributarista español que "no existen, a mi juicio, infracciones tributarias involuntarias, aunque sí las haya no dolosas o maliciosas. Las infracciones leves, de deberes formales por lo general, son ciertamente, en muchos

casos, fruto del error o de la falta de información; pero el error o la ignorancia provienen –así lo preceptúa el legislador- , de una falta de diligencia que se reputa culpable y, como tal, punible." [21]

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

- *Según la modalidad de la conducta del sujeto agente. Acciones y omisiones:* Las omisiones pueden referirse a la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva, o en su cumplimiento extemporáneo, a la falta de cumplimiento de los deberes formales. Las acciones se refieren a deberes formales o bien a violación de prohibiciones.

Todas las clasificaciones de infracciones que se han citado anteriormente, parecen obedecer a lo que ha expresado Sáinz de Bujanda en el siguiente sentido: "un estudio descriptivo de las infracciones tributarias y de las sanciones inherentes a ellas ofrece, pues, escasas dificultades conceptuales. Bastaría analizar pacientemente las normas reguladoras de cada tributo y aquellas otras que se refieren, con carácter de generalidad, a todo el ordenamiento tributario, o a determinados sectores del mismo, para hacer un repertorio de posibles infracciones, que podrían ser clasificadas con arreglo a criterios técnicos: por su gravedad, por el medio empleado para realizarlas, por el tipo de sanción impuesto, por la naturaleza del bien jurídico lesionado, o por cualquier otro de los que normalmente se emplean en la dogmática jurídica del delito." [22]

La anterior afirmación es aplicable al Derecho Fiscal mexicano. En efecto, el Código Fiscal de la Federación contiene algunos preceptos dedicados a enunciar infracciones fiscales. Por ejemplo, el artículo 79 que menciona cuáles serán las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes; el artículo 81 que contiene un repertorio de contravenciones que pueden cometer los contribuyentes en relación con la obligación de pago de las contribuciones, así como de la presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedición de constancias; el artículo 83 que establece cuáles serán las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad; y así, otros preceptos del mismo capítulo del Código Fiscal de la Federación que enumeran las diversas infracciones que pueden cometer los contribuyentes.

Lo anterior no obsta para que algunas leyes tributarias reguladoras de algunos impuestos contengan, a su vez, un repertorio adicional de contravenciones o infracciones que se pueden cometer en relación con las obligaciones establecidas en dichos cuerpos legales.

En conclusión, podríamos decir entonces que toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales, constituye una infracción en *sentido lato*. Ahora bien, las infracciones tributarias en sentido lato pueden consistir en dos diferentes especies: los delitos y las infracciones *stricto sensu*.

---

[21] *Citados por* DE LA GARZA, Idem., p. 809-810
[22] Ídem., pág. 802

Siguiendo esta división, nuestro Código Fiscal de la Federación vigente intitula el Capítulo I del Título IV con el nombre: "De las Infracciones", y el Capítulo II del mismo título con el nombre: "De los Delitos Fiscales". Las primeras –que son el objeto de estudio de la presente investigación- son las infracciones *stricto sensu*, las cuáles son determinadas y sancionadas por la Autoridad Administrativa en uso de sus facultades de comprobación y que tienen como sanción, penas distintas a la privación de la libertad; en cambio los segundos, es decir, los delitos, son perseguidos, determinados y sancionados por la Autoridad Judicial, y tienen como sanción exclusivamente la privación de la libertad, pues el artículo 94 del ordenamiento legal antes mencionado, establece lo siguiente: "*en los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal*".

1.3. El sujeto activo de la infracción fiscal

El sujeto activo de la infracción fiscal, tanto puede ser la persona física (persona "individual") como la persona jurídica. Los tratadistas que estudian las diferencias actuales entre delito e infracción, señalan que la sanción en esta última puede ser aplicada a persona de existencia *ideal*, mientras que la sanción en el delito es aplicable al *hombre*. Va de suyo que a una persona jurídica sólo podrá aplicársele penalidades compatibles con su naturaleza. Por tanto, si bien no podría aplicársele la pena de arresto o privación de la libertad, sí puede aplicársele las de multa, decomiso, etc. [23]

En cuanto a las personas físicas, para que puedan ser tenidas como sujetos activos de la infracción fiscal, debe distinguirse entre persona plenamente capaz y personas incapaces. Las primeras es obvio que pueden ser sujeto activo de la infracción, pues para que ésta sea imputable a la persona individual, es menester que tal sujeto activo tenga la adecuada capacidad para ser imputable aún dentro del derecho fiscal. Dicha capacidad es la que la legislación común (Código Civil) le reconozca a la respectiva persona, pues, por principio, el administrado concurre al campo del derecho administrativo y fiscal con la capacidad básica que le otorga la respectiva legislación. De ahí que el incapaz de hecho no pueda ser sujeto activo de las infracciones, ya que no puede expresar una voluntad válida, todo ello sin perjuicio de la eventual responsabilidad civil que corresponda a sus representantes legales e incluso al dueño legítimo de la cosa con que el incapaz de hecho haya cometido la supuesta infracción. [24]

Asimismo, también podríamos sostener que cualquier persona que tenga capacidad jurídica para cometer ilícitos, de acuerdo con el Código Penal, puede ser autor de las infracciones fiscales, sean delitos o contravenciones. Rige pues la capacidad del Derecho Penal Común.

---

[23] MARIENHOFF Miguel, Op. Cit., págs. 600-601

[24] Idem., pág. 601

Por otro lado, pudiera sostenerse que el sujeto activo de la infracción fiscal debe ser siempre una persona individual, en virtud de que la conducta es un comportamiento humano voluntario, y éste es un elemento *sine qua non* de todo acto lícito o ilícito, entre ellos del ilícito fiscal. Esta afirmación es insostenible; por el contrario, las personas colectivas pueden ser sujetos activos de la infracción fiscal, en relación con voluntades que expresan y conductas que realizan por medio de los individuos que actúan como sus órganos, según se verá a continuación.

Tradicionalmente, y de manera generalizada, se ha sostenido que no es posible afirmar la imputabilidad de las personas colectivas; es decir, que no se puede considerar que tales entes son idóneos para asumir responsabilidades de carácter penal. Esta posición se apoya en la consideración de que la persona colectiva carece de los presupuestos bio-psíquicos que son consubstanciales al concepto de culpabilidad y que solo se dan en el hombre individualmente considerado. Con arreglo a esta tesis, las personas colectivas no podrán ser penadas; no cabría imponerles sanciones de carácter punitivo, aún cuando cometan ilícitos, ya que éstas se supondrían realizadas por las personas físicas que, como titulares de sus órganos, desempeñan las funciones de dirección o administración de los entes colectivos. Las penas habrían de imponerse siempre a tales personas individuales y jamás a las personas colectivas. Tal tesis se apoya en la tradición y la autoridad del famoso adagio *societas delinquere non potest*; sin embargo, tal principio no es aplicable en materia de infracciones fiscales, pues hay la posibilidad de imponerle penas pecuniarias cuando en el desarrollo de sus actividades incumplan las obligaciones que les imponen los preceptos fiscales. Todo el que es sujeto pasivo de obligaciones fiscales, individual o colectivo, principal o secundario, puede incumplir tales obligaciones y precisamente por ello puede ser sujeto activo de conductas tipificadas como infracciones fiscales; aún en el caso de entidades que no reúnen los caracteres de personalidad jurídica según el derecho privado, a las que nuestro derecho positivo llama unidades económicas; el concepto de sujeto activo del ilícito fiscal se ha extendido, pues, más allá del ser humano y de los entes que según otras ramas del derecho tienen personalidad jurídica. [25]

Establece Kelsen que "la persona colectiva puede definirse como un ente humano plural, como una asociación de seres humanos, como un grupo organizado de individuos para la consecución de un fin, que es considerado por el Derecho como una unidad; esto es, como un centro de imputación de derechos y deberes distinto de los individuos que la integran. El grupo es considerado como persona porque en relación con éste el orden jurídico establece derechos y deberes, y los actos u omisiones de sus órganos son atribuibles al ente colectivo, y de sus consecuencias derivan incrementos o reducciones a la propiedad de la persona colectiva; incluso la razón decisiva para que una colectividad sea considerada como persona, parece ser el hecho de que la responsabilidad por los actos antijurídicos que le son atribuibles se limita, en principio, a su patrimonio, aunque en casos excepcionales puede extenderse al patrimonio de alguno de sus componentes".[26]

---

[25] GARCIA DOMINGUEZ Miguel Angel, Op. Cit., págs. 76-77
[26] *Citado por* GARCIA D., Ídem., pág. 81

Por su parte, García Máynez dice que "las personas colectivas tienen capacidad volitiva, lo mismo que las personas individuales; y tienen una voluntad propia distinta de la de sus socios, que no es voluntad de uno solo, pero que tampoco son muchas voluntades, las voluntades de todos separadamente. Esa voluntad es una voluntad social pero necesariamente humana; por el sustrato humano del propio ente colectivo y porque éste actúa por conducto de seres humanos. Precisamente porque pueden ser portadores de una voluntad unitaria, el derecho objetivo las considera como sujetos de obligaciones y facultades; en especial, se les reputa como sujetos de obligaciones y deberes fiscales. La voluntad, esto es, la facultad de proponerse fines y realizarlos a través de los medios por los que se opte, constituye, pues, el núcleo de la personalidad jurídica. De la misma manera que las personas individuales, sólo puede manifestarse a través de la actividad de sus órganos; las personas colectivas quieren y actúan por medio de sus órganos; pero la voluntad expresada no es del órgano, sino de la persona colectiva, es una voluntad social".

"Pudiera sostenerse, erróneamente, que los entes plurales son mera ficción, que lo único que existe son individuos que tienen voluntad y realizan conductas. Los entes colectivos no son ficciones inexistentes, son realidades que imponen su existencia objetiva; es un hecho innegable que los hombres que comparten fines se agrupan, polarizan sus voluntades y unifican su conducta para lograrlos. Los entes colectivos no son otra cosa que una pluralidad de hombres que se renuevan en el tiempo y que persiguen un fin común, o un fin supremo de defensa y solidaridad humana, o un objeto particular de los coasociados. El interés no es distinto del de los miembros, sino que es el interés común de todos; es el punto de coincidencia de los intereses de los asociados. La voluntad trascendente de un ente colectivo es la voluntad común de los miembros, la voluntad social, el resultado sintético del querer de varios". [27]

La persona colectiva, nos dice el maestro López Portillo y Pacheco, "es una organización que por serlo, por definición, requiere de órganos; por lo menos de un órgano que cumpla la función de unificar la voluntad de los elementos individuales que la integran para poder realizar sus actividades en forma unitaria y así lograr sus fines. En efecto, la persona colectiva no puede actuar por si, requiere de órganos mediante los cuales pueda querer y obrar. Toda asociación necesita de una voluntad que la unifique, que no puede ser otra que la de un ser humano. Un individuo cuya voluntad valga como voluntad de la persona colectiva, mientras subsista esa relación con el ente colectivo que lo constituye en instrumento de la voluntad de éste; es decir, como órgano del mismo. En este caso, las acciones del órgano no valen como acciones del ser humano que lo encarna sino que se reputan como acciones de la persona colectiva."

La conducta del órgano de la persona colectiva, continúa diciendo el autor, "solo se explica y tiene sentido en razón de que cumple la función de realizar una conducta atribuible a un conjunto de hombres que comparten fines. El sentido de la conducta es pues lo que califica la conducta humana como conducta del órgano, órgano que realiza la función de perseguir un fin común de los individuos que integran el ente plural, por lo que la conducta del órgano debe necesariamente considerarse como conducta de la persona colectiva. En efecto, la

[27] Idem., págs. 84-85

voluntad del órgano es la voluntad del ente plural cuando realiza su función, esto es, cuando utiliza los medios corporativos y persigue los fines colectivos." [28]

Por otra parte, Matos Escobedo argumenta que "no es admisible que un grupo funcional, una persona colectiva, sea equiparado a un objeto material, inanimado o inerte; no puede aceptarse que sea un mero instrumento de una voluntad ajena. Un ente plural es una entidad eminentemente humana, su modo de obra es, sin duda conducta humana. En efecto, hay conducta humana en las actividades de las asociaciones tanto cuando se realizan hechos lícitos como cuando cometen hechos ilícitos."

"La actividad de los entes colectivos es conducta humana de un sujeto plural realizada a través de uno o varios individuos, pero no es conducta de uno solo sino de la persona colectiva, ya que el individuo humano que como órgano realiza materialmente la acción lo hace en el sentido de su función".

Sáinz de Bujanda establece que "los órganos sociales no actúan en vez de una persona colectiva representada, sino que son el medio a través del cuál se exterioriza la voluntad de la persona colectiva, que es la única que actúa cuando lo hace a través de sus órganos; es ella misma, y no un representante suyo, la que realiza el acto de que se trate, sea lícito o ilícito; en este último caso, sería la persona colectiva, por sí misma, la que cometería la infracción, y no las personas individuales que realizan las funciones directivas o de administración. Es ineludible, pues, reconocer que la persona colectiva puede ser sujeto activo de actos que impliquen transgresión del ordenamiento jurídico y, en concreto, de infracciones fiscales".

Por lo anterior, señala dicho autor: "es incorrecta la duplicidad en la imposición de sanciones punitivas derivadas de la comisión de una única infracción fiscal, una a la persona colectiva y otra a la persona individual titular del órgano que con su conducta haya tenido una intervención efectiva en la comisión del ilícito fiscal; en todo caso podría darse una imposición alternativa de una única sanción, a través del régimen de responsabilidad subsidiaria, a cargo de la persona individual, estableciendo la responsabilidad directa sólo a cargo del ente colectivo".

Las personas colectivas, continúa Sáinz de Bujanda, "son importantísimos protagonistas de la vida económica; en el ámbito del Derecho Fiscal las personas colectivas son el núcleo más importante de los sujetos pasivos de los impuestos. El ordenamiento jurídico fiscal otorga a la persona colectiva capacidad para ser sujeto pasivo de obligaciones fiscales; luego tienen capacidad para cometer infracciones fiscales y para ser penadas por ello. Si se acepta la tesis de que la persona colectiva es sujeto de obligaciones y deberes, que tiene una voluntad social, que puede realizar conductas, que puede celebrar negocios jurídicos, que puede cumplirlos, no debe haber ninguna dificultad para admitir que puede incumplir sus obligaciones, que puede realizar acciones ilícitas, cometer infracciones, de las que debe responder. En efecto, si la esencia de la persona, tanto individual como colectiva, consiste en ser un centro de imputación de acciones humanas, *nada impide que los actos de una*

[28] Ídem., pág. 87

persona individual, en vez de imputarse a su centro pisco-fisico, se imputen a otro centro polarizador; le persona colectiva".

Por su parte Aftalión opina que "cuando se establecen obligaciones y deberes a cargo de una persona colectiva, la norma prescribe qué debe hacerse, pero la individualización del agente que ha de realizar materialmente los actos prescritos se encuentra establecido en los estatutos y reglamentos de organización y competencia del ente colectivo; ese agente no puede ser otra cosa que un ser de carne y hueso. Pero los actos del agente no son imputados a una entidad psico fisica hombre, sino a la persona colectiva, y sus resultados van a afectar el patrimonio de ésta, formado con parte del patrimonio aportado por los seres humanos agrupados en el ente colectivo".

"La responsabilidad de las personas colectivas en materia de infracciones fiscales no es de tipo subsidiario, sino una responsabilidad principal. No se trata de atribuir responsabilidad principal a los administradores o directores, personas individuales que, actuando como órganos, realicen materialmente la conducta tipificada como infracción, y de asignar una responsabilidad subsidiaria a cargo de la persona colectiva; la cuestión se plantea en sentido totalmente inverso, puesto que en materia de infracciones fiscales la responsabilidad de las personas colectivas no es de tipo subsidiario, sino es una responsabilidad principal y, en algunos casos, desde ella se extiende a aquellos seres humanos que en el desempeño de determinados cometidos en la colectividad hayan realizado la conducta o hayan cometido una falta de vigilancia respecto del cumplimiento de las obligaciones de la persona colectiva".

"El hecho de que los actos ilícitos sean material y fisicamente cometidos por personas de carne y hueso no impide al derecho hacer que las consecuencias recaigan, no sobre el agente material de las transgresiones sino sobre la persona colectiva en la que aquél tiene funciones directivas o de administración. Sin embargo, el análisis y la valoración jurídica de conducta y voluntad de la persona colectiva ha de hacerse en relación con la voluntad y la conducta realizada materialmente por el o los sujetos que actúan como órganos de la persona colectiva".

Finalmente García Domínguez, después de citar las opiniones de los autores antes referidos, concluye diciendo lo siguiente: "el famoso adagio *societas delinquere non potest* sólo puede significar que los actos ilícitos imputables a las personas colectivas los realizan éstas por medio de sus órganos que son seres humanos de carne y hueso: significa, por otra parte, que los entes colectivos no son pasibles de penas privativas de libertad, aunque sí lo son de penas económicas". [29]

Francisco de la Garza también admite la responsabilidad fiscal-penal de las personas morales, al señalar lo siguiente: "cabe sostener que los delitos e infracciones cometidos por los órganos de las personas morales se imputan a dichas personas y no a las personas fisicas que realicen los ilícitos respectivos".[30]

---

[29] Idem., págs. 90-93

[30] DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 829

Asimismo, Margarita Lomelí Cerezo se inclina por el mismo criterio al decir que "en la práctica se encuentran innumerables ejemplos de *sanciones aplicadas a las sociedades y otras personas jurídicas*, aunque los actos constitutivos de la infracción hayan sido ejecutados, como es obvio, por sus representantes, empleados u órganos". [31]

Cabe señalar por último, que las II Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios llevadas a cabo en Santiago de Compostela en 1967, aprobaron las siguientes conclusiones al respecto:

1. *"La aplicación de sanciones punitivas a los entes colectivos deriva de la idoneidad de estos sujetos para el ejercicio de una voluntad propia –la voluntad social, que no se identifica ni confunde con la de cada una de las personas insertas en el esquema asociativo- , voluntad que el ordenamiento jurídico les reconoce y que tanto puede desenvolverse en el campo de la actividad lícita como en el área de los ilícitos tributarios.*

2. *Se reconoce que en el campo del derecho penal común la doctrina más difundida de la culpabilidad presupone la existencia en el sujeto activo de la infracción de ciertos supuestos biopsíquicos que sólo se dan en el hombre y que no concurren en el ente colectivo, pero se advierte asimismo que, con criterios de técnica jurídica apropiados a la estructura y al modo de actuar de los entes colectivos, parece posible y deseable la elaboración de una doctrina que defina y gradúe las manifestaciones dolosas o culposas de la voluntad social.*

3. *Se aprecia que en un orden técnico-jurídico riguroso no es posible separar la responsabilidad penal tributaria de los órganos sociales, desde que estos últimos constituyen el instrumento de exteriorización de la voluntad social en sus diversas esferas de actuación, y señala que es el propio ente colectivo el que actúa cuando sus órganos desenvuelven las funciones que legal o estatutariamente les están encomendadas.*

4. *Las consideraciones precedentes revelan que la aplicación de las sanciones penales a los entes colectivos no exige la extensión al campo ilícito tributario de la teoría de la responsabilidad objetiva, sino que puede encontrar fundamento en una reelaboración de la doctrina penal de la culpabilidad que integre en su ámbito, con técnicas adecuadas, el ejercicio de una voluntad social culpable*

5. *La aplicación de los criterios hasta aquí enunciados no es obstáculo para que los ordenamientos positivos establezcan la responsabilidad de las personas físicas titulares del órgano por las penas impuestas a los entes colectivos, cuando su intervención*

---

[31] LOMELÍ CEREZO Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, segunda edición, Editorial Porrúa S.A., México 1997, pág. 217

efectiva en la comisión del ilícito tributario lo hiciere aconsejable y siempre que se evite la acumulación de sanciones por una misma infracción". [32]

Por otra parte, es importante señalar que el titular del crédito fiscal, es decir, la autoridad administrativa, no puede ser sujeto activo de infracciones tributarias. Las infracciones de la Administración en cuanto acreedora del tributo no son infracciones tributarias en sentido estricto, porque les falta el elemento de punibilidad.

En ocasiones, las normas tributarias imponen deberes formales a ciertos funcionarios por razón de su cargo, como por ejemplo, a los notarios públicos para que no den fe de actos o contratos mientras no se pague el impuesto, o los registradores para que no los inscriban si no se cercioran de que el pago se ha efectuado. En esos casos, dichos funcionarios ocupan una situación pasiva en la relación tributaria entendida en su más amplio sentido y las infracciones que cometan son infracciones *stricto sensu*. Pero en otras ocasiones, en las normas tributarias se sanciona el incumplimiento de deberes por los funcionarios encargados de la liquidación y recaudación de los tributos. Esas violaciones no constituyen infracciones del sujeto activo del tributo, sino del funcionario, y por otra parte, tampoco son infracciones tributarias, aunque se cometan con ocasión de la liquidación y pago de los tributos, pues no vulneran una obligación tributaria ni un deber formal encuadrado en la relación jurídica tributaria. Lo decisivo para que la infracción sea tributaria es que el funcionario ocupe una posición pasiva en la relación jurídica tributaria. [33]

1.4. El sujeto pasivo de la infracción fiscal

Nos dice Héctor Jorge Escola, que "sujeto pasivo en materia contravencional es la sociedad o comunidad, como tal, afectada directamente por la violencia o transgresión a la norma de policía legalmente establecida". [34]

Por otro lado, Jiménez de Asúa nos dice que "el sujeto pasivo de un ilícito es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma; o dicho de otro modo, es el titular del interés cuya ofensa constituye la esencia del ilícito. El ofendido con el ilícito es el ente que resiente el daño causado por el propio ilícito. Sujeto pasivo y ofendido de la infracción fiscal es el titular del bien o interés jurídicamente protegido; es decir, el Estado como personificación de la sociedad política". [35]

Cualquier transgresión del ordenamiento jurídico causa daño en todo caso a la sociedad; pero este resultado nocivo se da a veces como consecuencia mediata de infracciones que lesionan, directamente, la esfera jurídico-privada de determinados sujetos, y sólo de modo

---

[32] DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 830
[33] Ídem., pág. 831
[34] JORGE ESCOLA Héctor, Op. Cit., pág., 939
[35] *Citado por* GARCÍA DOMÍNGUEZ, Op, Cit., págs. 93-94

indirecto y difuso dañan a la sociedad; sin embargo, en otros casos la lesión a la sociedad se ocasiona de forma muy directa y concreta. Tal vez el mejor ejemplo para encabezar la lista de las transgresiones que dañan de modo directo y concreto a la sociedad sea la infracción fiscal, tanto la que se refiere al incumplimiento de las obligaciones sustantivas como respecto a los deberes formales; en efecto, en la infracción fiscal es la colectividad la que aparece siempre, en primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que la infracción lleva consigo. [36]

Es indudable que la organización social actúa en el campo del Derecho bajo alguna técnica de personificación, que le permite manifestarse como centro de imputación o titular de poderes o potestades de índole muy diversa. Es por ésto que se habla de las potestades o poderes de los entes públicos: Federación, Estados, Municipios, etc. Pero sin que quepa la menor duda, tales entes, en todo caso, son sujetos que actúan interpretando y representando los intereses de la sociedad, cuya realización gestionan y salvaguardan valiéndose de los instrumentos que el orden jurídico pone a su alcance para ese fin. De lo anterior se desprende que las infracciones fiscales que desconozcan cualquiera de esas potestades o derechos, o que abiertamente los vulneren, causan daño directo a la sociedad que, el ente público de que se trate, encarna en el escenario de la vida jurídica. [37]

1.5. Naturaleza de las infracciones fiscales

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas fiscales y de sus consiguientes sanciones o penalizaciones, es materia que ha preocupado a la doctrina internacional, debido al problema de determinar a que rama del Derecho corresponde su estudio, por razón de su naturaleza.

A medida que adquiría mayor desarrollo la actividad financiera del Estado y que las violaciones a las leyes administrativas y fiscales revestían mayor importancia, los autores comenzaron a cuestionarse si ese tipo de violaciones debía asimilarse a los delitos comunes o si, por el contrario, constituían una categoría especial merecedora de un tratamiento especial, o bien, si debían considerarse únicamente dentro del campo del Derecho Administrativo excluyendo así toda similitud con los delitos penales comunes; en otras palabras, si las violaciones a las normas fiscales correspondían al Derecho Penal ordinario o al Derecho Administrativo, o bien, si debía crearse un derecho penal especial.

Se analizarán a continuación las diversas orientaciones que han surgido en la doctrina como consecuencia del desarrollo del derecho fiscal, algunas de ellas con tendencia penalista, administrativista o conciliatoria entre ellas, o bien, incluyendo el aspecto penal dentro de un concepto estructuralmente unitario del derecho fiscal.

---

[36] Idem., pág., 94
[37] idem., págs. 94-95

1.5.1. Tendencia penalista

Tanto la doctrina mexicana como la extranjera, ha sostenido la naturaleza penal de los ilícitos fiscales. En Alemania, a finales del siglo pasado, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, hallándose sujetos al mismo régimen de las contravenciones de policía, pero a raíz del debilitamiento de la moral fiscal se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria. De esta manera, algunos autores como Schwaiger y Meyer, primero, y otros después como Wagner, Vocke y Von Bar, criticaron al régimen vigente y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondían al derecho penal ordinario, siendo sus principales argumentos los siguientes: a) El legislador fiscal y el penal tienen el mismo objetivo, el cuál se traduce en la restricción de la libertad de acción del individuo en aras del bien público y la protección de intereses superiores de índole moral; b) las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común, en virtud de que la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad; y c) el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.[38]

Por otro lado Edmundo Mezguer en su obra *Strafrech ein Lehrbuch* considera que "es una cuestión extraordinariamente difícil y debatida, deslindar el delito de policía o contravención administrativa, del delito criminal. El llamado delito de policía no es objeto del Derecho Administrativo, sino parte integrante de Derecho Penal; por tanto, debe afirmarse que el llamado delito de policía o delito administrativo cae bajo las reglas del Derecho Penal." [39]

Los autores italianos y españoles están divididos en esta materia, pues mientras unos comparten la idea de que el ilícito o infracción fiscal goza de la misma naturaleza que la de los delitos penales, otros se inclinan hacia tendencias distintas, como la administrativista y la dualista, que se analizarán mas adelante. Los italianos que se han manifestado en favor de la inclusión de las infracciones tributarias en el derecho penal común, destacando Massari, Battaglini y Grispigni, entre los penalistas clásicos, el último de los cuáles admite que no es propio considerar el llamado derecho penal administrativo en la unidad e individualidad derivada del objeto específico tutelado.[40]

Rocco, también de entre los penalistas clásicos, sostiene la identidad entre el delito y la contravención, diciendo que "los delitos y las contravenciones pertenecen al *genus proximum* de los hechos ilícitos, de las acciones antijurídicas como también los hechos ilícitos del derecho privado y público. Todo hecho ilícito es, en realidad, una acción humana,

---

[38] *Citados por* GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero. Volumen II*, quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, !993, págs. 613-614

[39] *Citado por* ACOSTA ROMERO Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso*, Decimoprimera edición actualizada, Editorial Porrúa S.A., México 1993, pág. 965

[40] GIULIANI FONROUGE, Op. Cit. pág. 615

ilícita y dañosa. En este sentido todos los delitos y contravenciones son ciertas violaciones y ofensas al derecho, transgresiones de la ley. Pero el género próximo no excluye la diferencia específica y así los delitos se distinguen de los otros hechos ilícitos no sólo en sí en cuanto son violaciones de aquellas particulares normas jurídicas que son los preceptos del derecho penal, sino en cuanto producen aquellas particulares consecuencias jurídicas que tienen el nombre de pena: diferencia puramente formal, pero que responde a diferencias sustanciales relativas a la naturaleza psicológica, social o política del delito y de la pena. Y porque las contravenciones, como los delitos, son violaciones de prohibiciones penalmente sancionadas y tienen por consecuencia jurídica una pena verdadera y propia, es manifiesto que delito y contravención son ambos delitos."[41]

Giuliani Fonrouge señala que de las opiniones de los autores antes citados, se desprende una premisa básica, que es la de "reconducir el derecho penal tributario al ámbito del derecho penal común situándolo bajo los principios generales de este último, lo que habrá de reforzar el fundamento ético de las normas penales tributarias, y eliminar cualquier residuo de justificación moral de los contribuyentes". [42]

Pasando a la doctrina española, es importante destacar que la cuestión de la naturaleza penal de los ilícitos tributarios, fue discutida por muchos autores durante la IX y en la X Semana de Estudios de Derecho Tributario (Madrid 1961 y 9162 respectivamente) y también en las primeras y segundas jornadas luso-hispanoamericanas de estudios tributarios (Coimbra 1966 y Santiago de Compostela 1967). Sáinz de Bujanda se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, señalando que la única diferencia entre los ilícitos contemplados en el Código Penal y los de otras leyes es de tipo formal, concluyendo que la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena; y también, que el derecho penal es uno sólo, siendo el derecho penal tributario, una *rama especial* de aquél; Barrera de Irimo estima que el ilícito tributario debe incluirse en el orden propio del derecho penal común, y finalmente González Navarro considera la infracción tributaria como hecho penal, y el derecho penal tributario, como derecho penal especial, por lo que llega a concluir que se debe hablar de una jurisdicción particular. [43]

Asimismo, Luis Jiménez de Asúa es también decidido opositor a la tesis que pretende separar el Derecho Penal Administrativo del Derecho Penal general. Se declara "radicalmente de acuerdo" con los asertos de Ernesto R. Gavier, jurista argentino que ha criticado la teoría de Goldschmidt sobre el Derecho Penal Administrativo, porque no alcanza a justificar la distinción ontológica entre el delito criminal y el llamado delito administrativo, ni la independencia del Derecho Penal Administrativo con respecto al Derecho Criminal, y porque es objetable su aplicación en la República Argentina ya que se oponen a ella

---

[41] *Citado por* SERRA ROJAS Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, décima sexta edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1995, pág. 620

[42] Op. Cit. pág. 615

[43] Ídem, págs. 615-616

obstáculos de orden constitucional y ofrece riesgos graves que deben evitarse en el terreno político. [44]

Varios doctrinistas mexicanos se han inclinado por la naturaleza penal de las infracciones fiscales, y asi, por ejemplo, Francisco de la Garza sostiene la unidad intrínseca del ilícito fiscal - administrativo y del penal, adhiriéndose al grupo de doctrinistas que establecen que no existe una diferencia de sustancia entre delito y contravención, y que las diferencias que existen son de accidente.[45]

La Magistrada Margarita Lomelí Cerezo considera que el derecho penal administrativo –en el cuál incluye el tributario- forma parte del derecho penal común, *constituyendo regulaciones especiales de este último cuerpo jurídico*, si bien con ciertas modificaciones que no configuran una autonomía.[46] Por otro lado, la autora establece que no es posible sostener que haya diferencia cualitativa o esencial entre delito y contravención, sino sólo cuantitativa o de grado y que "existen en Códigos Penales delitos contra la Administración Pública y de que una contravención que afecte solamente los intereses administrativos puede transformarse en delito (y convertirse en un hecho contrario a la convivencia social, según la doctrina antes citada), únicamente por voluntad del legislador. Esto demuestra que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone, *pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito*".[47]

Por su parte Miguel Angel García Domínguez, llega a la siguiente conclusión en su obra titulada *Teoría de la Infracción Fiscal*: "no existen diferencias esenciales de integración, estructura y finalidad entre las infracciones fiscales y los delitos; ambos son especies de vulneración del orden jurídico, de naturaleza substancialmente idéntica, aunque existen peculiaridades específicas que dan una fisonomía propia a la infracción fiscal. Por su indiscutible carácter penal, las infracciones fiscales están gobernadas, en lo no previsto en sus disposiciones especiales, supletoriamente por los principios contenidos en las normas de derecho penal." [48]

Por otro lado, Quintana Valtierra también se adhiere a la tendencia penalista de las infracciones tributarias al señalar que en éstas, deben darse forzosamente los elementos constitutivos del delito penal, conocidos por la teoría general del derecho penal común como *tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad*, y que al igual que en esa rama del derecho, también son aplicables a las infracciones fiscales, algunas de las causas excluyentes o atenuantes de la responsabilidad, como el error y el caso fortuito o la fuerza mayor, lo cuál expresamente señala el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. También destaca el autor que el derecho penal fiscal debe remitirse a los principios generales del derecho penal común, en virtud de que por el momento, aquél carece de principios jurídicos propios. [49]

---

[44] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 128
[45] Op. Cit., pág. 803
[46] *Citada por* GIULIANI F., Op. Cit. pág. 616
[47] *Citada por* DE LA GARZA, Op. Cit. pág. 803
[48] Op. Cit., pág. 415
[49] Op. Cit., págs. 319-327 y pág. 367

Asimismo, Raúl Rodríguez Lobato es compatible con la corriente penalista de las infracciones fiscales, al señalar lo siguiente: "el Derecho Penal es uno solo, cuya finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico. Desde luego, cuando el Derecho Penal se aplica en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, éstas imprimen a esa aplicación las características que más convienen a la finalidad que persiguen, pero ello de ninguna manera es suficiente para hablar de autonomía; es decir, para hablar de diversos derechos penales autónomos, pues en general el Derecho Penal común tutela los bienes fundamentales del individuo, de la colectividad y del Estado y en esos tres aspectos encuadra toda la regulación penal."[50]

1.5.2. Tendencia administrativa

Como reacción contra la doctrina penalista, nació igualmente en Alemania una vigorosa corriente doctrinal opuesta a la anterior y en favor de un Derecho Penal Administrativo. En la primera etapa se consideró que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley penal común, y fue James Goldschmidt quien le dio sustentación teórica más firme, de modo tal que se le reconoce como el creador de la doctrina. Su tesis pretende que existen diferencias no meramente cuantitativas, sino *cualitativas, esenciales y ontológicas* entre delitos criminales e infracciones administrativas. [51]

Este autor basa su teoría en que "el ilícito administrativo es esencialmente diferente del ilícito criminal, de lo que deriva que el *delito administrativo* es distinto del criminal. La conducta antiadministrativa es la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal. Su peculiaridad es la omisión de algo que favorece un caso (conducta antiadministrativa), 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. En el caso de los delitos contra el orden público, éste es un bien jurídico. Por el contrario, en las hipótesis de las contravenciones policiales, no se trata del orden público como bien jurídico, sino de él como objeto de tutela de la Administración. Sin embargo, para Goldschmidt la delimitación entre el Derecho Penal Administrativo y el Derecho Penal Criminal no es absoluta, sino relativa: depende de la concepción temporal y local. Por lo tanto, la delimitación entre ambos grupos de delitos debe ser realizada por la legislación y, preferentemente, mediante una enumeración." [52]

La interpretación de Goldschmidt radica en el contraste que encuentra entre voliciones libres y buen obrar social que deriva de la diferencia entre orden jurídico y administración, de lo

---

[50] Op. Cit., pág. 183
[51] GIULIANI FONROUGE, Op. Cit. pág. 620
[52] ACOSTA ROMERO, Op. Cit. pág. 963

cuál dedujo dos tipos de ilicitud: aquello contrario al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso habría una desobediencia a las órdenes de la administración, consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo, del bien común, y no en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; además, en tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo sólo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que aquélla, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración; en otras palabras, en el derecho penal administrativo la pena es una consecuencia de la inobservancia de una norma administrativa, mientras que en el derecho penal, la pena es la consecuencia de la violación de una norma jurídica. [53]

Sin embargo Aftalión, destacado doctrinista argentino que sostiene la naturaleza penal de las infracciones fiscales –el cuál fue citado en el apartado anterior- , crítica severamente la tesis de Goldschmidt, y para ello, sintetiza las supuestas diferencias cualitativas u ontológicas preconizadas por dicho jurista alemán existentes entre delito e infracción, de la siguiente forma: [54]

a) El delito está referido al valor *justicia; la infracción,* al valor *bienestar público.*

b) El delito ataca *derechos subjetivos* u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos; la infracción es una inobservancia del deber de obediencia a los mandamientos emitidos en aras de *intereses administrativos.*

c) La pena del delito tiene un sentido ético; la de la infracción es una *pena de orden* que no tiene relación con la prevención y la expiación. Sirve para "alterar" al ciudadano sobre los deberes frente al gobierno y no la rige la legalidad sino la oportunidad.

Como consecuencia de estas diferencias:

d) Los principios de *nullum crimen, nulla poena sine lege* y de la retroactividad de la ley más benigna, no tienen tanta importancia en relación con las contravenciones, como con los delitos.

e) Es recomendable que las infracciones sean juzgadas por tribunales administrativos.

f) Hay algunas diferencias entre delitos e infracciones en materia de culpabilidad, tentativa, concurso, responsabilidad de personas jurídicas, etc. Mientras los delitos del Derecho Penal exigen dolo o culpa, las infracciones administrativas suelen ser más formales, en el sentido de que *suelen conformarse con una responsabilidad de tipo objetivo.*

---

[53] GIULIANI F., Op. Cit., pág. 620
[54] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit. págs. 133-135

g) La ejecutoriedad que suele atribuirse a las decisiones que imponen multas administrativas no se compadece con el principio, propio del Derecho Penal, según el cual no se puede imponer penas sin sentencia condenatoria definitiva.

La crítica que hace Aftalión a los argumentos enumerados puede resumirse así: En relación con el que se menciona en el inciso a), debe preguntarse si acaso hay
sectores del ordenamiento jurídico que puedan considerarse ajenos a una valoración de justicia. El único fundamento de este criterio sería –dice el autor- la distinción iusnaturalista entre acciones *mala in se* y *mala quia prohibita* que es inadmisible porque en el Derecho sólo puede tener relevancia la noción de acciones *mala quia prohibita.*

En cuanto al argumento marcado con la letra b), la distinción entre derechos subjetivos e intereses es más que dudosa –comenta Aftalión- , ya que según Inhering, los derechos subjetivos no son otra cosa que intereses jurídicamente protegidos. Además un mismo interés puede estar protegido en algunos aspectos en el Código Penal y en otros por disposiciones contravencionales. Así, en materia de policía de costumbres en Argentina, mientras las publicaciones "obscenas" caen bajo las previsiones del Código Penal, las simplemente "inmorales" suelen ser del resorte policial o municipal, por más que no sea muy tajante la diferencia.

Tampoco es admisible la argumentación del inciso c) –dice Aftalión- , porque ni las penas administrativas pueden ser ajenas a la ética, ni las personas sancionadas administrativamente –a menudo con una severidad mayor que la deseada por Goldschmidt- quedarían satisfechas con la explicación de que sólo se les había "alertado".

Por lo que toca a los puntos d), e) y f), el profesor argentino en cita considera que las innovaciones de los legisladores sobre mayor flexibilidad de los principios de legalidad, irretroactividad, culpabilidad, responsabilidad de personas jurídicas en infracciones administrativas, *no constituyen rasgos diferenciales esenciales, sino expresión de contingencias, valoraciones o traducción de una política legislativa que estima injusta la aplicación de los principios generales del Derecho Penal.* Además, en cuanto a que las infracciones administrativas no exigen dolo o culpa sino que dan lugar a una responsabilidad de tipo objetivo, se recurre en este argumento al elemento subjetivo del delito, y este aspecto de la teoría del delito se encuentra en crisis en la ciencia penal actual, enfrentándose las teorías psicologistas de la culpabilidad, con las llamadas teorías normativas cuyos conceptos podrían extenderse a las infracciones administrativas."

Respecto a la ejecutoriedad de las decisiones que imponen multas administrativas a que se refiere en el inciso g), Aftalión hace notar que este argumento se apoya en una indebida sobrevaloración de una particularidad que ofrecen algunas leyes que imponen multas, ya que siempre queda abierta la "vía constitucional" para negarse a abonar –en forma previa a la apelación- el importe de la multa, cuando por las particularidades del caso se vulnere el principio constitucional de la defensa en juicio, y esto ha sido reconocido por la Corte Suprema de la Nación.

Después de hacer la crítica anterior, el profesor argentino insiste en los inconvenientes de la doctrina administrativista, expresando lo siguiente: "A nuestro juicio no es posible olvidar que el hecho de que las infracciones administrativas puedan ser juzgadas por la Administración Pública no suprime el carácter *jurisdiccional* del acto de juzgamiento, *ni altera la sustancia penal de la infracción*..." [55]

Finalmente, el autor concluye diciendo que de una valoración realista de los hechos, se reconoce la tendencia actual de asignar funciones jurisdiccionales a la Administración Pública en materia penal administrativa, "pero esa *autonomía* puramente jurisdiccional no tiene por qué llevar aparejada una emancipación de los principios esenciales de los Derechos penal y Procesal-penal: *la índole del tribunal no puede alterar la sustancia penal de la cosa que juzga*". [56]

Ahora, después de la anterior crítica hecha por Aftalión, cabe mencionar, dentro de la corriente administrativista, a una parte de la doctrina española. En efecto, en la X Semana de Estudios de Derecho Financiero (Madrid, 1962) y en las reuniones de Coimbra y de Santiago de Compostela de las jornadas Iuso-hispanoamericanas (1963 y 1967), se expusieron opiniones que afilian las sanciones por infracciones tributarias al derecho administrativo sin calificación específica, ni atisbos de independencia doctrinal; en tal sentido se debe citar a Álvarez Gendín, para quien la infracción tributaria, en general, debe considerarse como infracción administrativa y ser juzgada por tribunales administrativos, y a Quintano Ripollés, según el cuál la infracción tributaria rebasa el ordenamiento penal básico, el del código, y aun el de los especiales específicamente criminales, quedando reservada su punición al terreno administrativo, que es el tradicionalmente asignado en España; en posición similar en lo sustancial se halla el portugués Cortés Rosa, cuando expresa que las multas fiscales no son penales y pertenecen al poder sancionador de la administración. [57]

García Oviedo, también español, señala que "la Administración tiene un Derecho Penal propio: el correctivo y disciplinario. La Administración realiza una función judicial penal, mediante la cual toma directamente a su cargo la defensa de sus derechos e intereses contra un determinado orden de transgresiones punibles. La noción de lo ilícito administrativo y de un Derecho Penal Administrativo es una realidad."[58]

Eusebio Gómez afirma que "existe un Derecho Penal Administrativo que difiere del Derecho Penal ordinario, pero que tiene con él notables semejanzas. Difiere en cuanto a la finalidad que persigue. No es ésta la de prevenir hechos contrarios a la convivencia social sino la de asegurar el orden administrativo, el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa. Sus sanciones, aunque de carácter coercitivo como las del Derecho Penal ordinario, *tiene una función y naturaleza distintas*." [59]

---

[55] Ídem, pág. 136
[56] Ídem, pág. 137
[57] GIULIANI F., Op. Cit. pág. 623
[58] *Citado por* ACOSTA ROMERO, Op. Cit. pág. 963
[59] Ibídem.

Benjamín Villegas Basavilbaso estima que la distinción entre delito y contravención, cualquiera que sea el criterio con que se justifique, se revela por la diversa fisonomía que presentan ambos hechos ilícitos. En efecto –sostiene- median entre el delito y la contravención *notas diferenciales específicas* que acusan caracteres inconfundibles; la ejecución de oficio es extraña al Derecho Penal; el régimen de la prescripción de la acción y de la pena, obedece en el Derecho Penal a otros principios; *las condiciones personales del agente, que son tenidas en cuenta por el Derecho Penal, no juegan en la contravención*; la incriminación de los hechos es mucho más restringida en el delito que en la contravención, la sanción en la contravención puede ser aplicada a persona de existencia real, mientras que la sanción en el delito es aplicable al hombre". [60]

Por otro lado, el mexicano Miguel Acosta Romero señala lo siguiente: "la infracción administrativa, a mi juicio, no es delito, aunque sí se trate de un ilícito, y el sistema de averiguación y sancionador son totalmente diferentes entre el delito y la infracción". [61] Además, este autor no está de acuerdo con el rubro de Derecho Penal Administrativo aceptado y adoptado por la doctrina, porque considera que por éste se entiende al conjunto de delitos que tienen su fuente en normas administrativas, como una especie de Derecho penal; y no faltas o contravenciones, de distinta naturaleza a los delitos, que sí tienen su fuente en leyes administrativas, pero que son prevenidas por autoridades administrativas, así como también en lo referente a la aplicación del castigo; y de esta manera, el autor cree conveniente llamarlo mejor como Derecho de las Infracciones Administrativas.

1.5.3. Tendencia tributaria autonomista

Esta corriente establece que las infracciones y las sanciones fiscales tienen naturaleza propia, diferente de las de carácter penal y de las administrativas propiamente tales. Aunque esta corriente ha sostenido el carácter especial de la infracción, no ha señalado cuales son sus diferencias conceptuales respecto del delito y cuáles serían los principios que deben regirla. Sin embargo, se afirma que hay una distinción entre la sanción fiscal y la sanción penal. Se sostiene que al tipificar el delito se intenta proteger un bien jurídico del daño que le pueda ocasionar una determinada conducta, razón por la cuál la pena consiguiente tiene por objeto evitar que esa conducta se produzca y consecuentemente el daño que de ella derivaría; se afirma que, en cambio, al tipificar la infracción se trata de inducir a que una determinada conducta se realice, a que se cumpla la obligación que la ley establece, que por norma general será de hacer o de dar algo; se afirma a este respecto que el objetivo de la sanción fiscal es servir de instrumento administrativo para impulsar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, en tanto que el objetivo de la sanción penal es el castigo de una conducta reprochable.[62]

---

[60] Idem. págs. 963 y 964
[61] Idem. pág. 965
[62] GARCIA DOMÍNGUEZ, Op. Cit. págs. 103 y 104

Giulliani Fonrouge nos comenta, sin dar su opinión al respecto, que aparece el *derecho penal tributario* como disciplina autónoma, separada del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de la ciencia de las finanzas. El derecho penal común puede tutelar, indistintamente, derechos individuales o intereses sociales, en tanto que aquél tiene por objeto exclusivo, proteger y defender un interés público y social. [63]

Andrés Serra Rojas, tratadista mexicano, comparte la idea de que el derecho penal administrativo goza de plena autonomía frente al derecho penal común, y por lo tanto, sostiene que *en los ilícitos o infracciones administrativas no deben observarse los elementos o principios que conforman esta última disciplina.*[64]

En cuanto a esta corriente autonomista, remito al lector al inciso 3.3. de la presente investigación, pues como ahí se analiza y demuestra, no existe hasta la fecha una autonomía científica de dicha rama del derecho, ya que no hay diferencia esencial o cualitativa entre los delitos y las infracciones, sino que los actos ilícitos pueden revestir uno u otro carácter dependiendo de la decisión del legislador. Tampoco el Derecho Penal Fiscal tiene un cuerpo de principios propios y exclusivos, sino que necesita recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas, a los principios del Derecho Penal general, como también se verá más adelante en los incisos 3 y 4 de este trabajo; por lo tanto, la teoría de la autonomía de las infracciones fiscales resulta desafortunada y carente de todo sustento jurídico.

1.5.4. Concepción dualista

A diferencia de las doctrinas anteriores, que conciben unitariamente el ilícito fiscal, algunos autores de derecho tributario, principalmente italianos, se colocan en una posición intermedia y, lo fraccionan en categorías distintas según la naturaleza penal o administrativa de las sanciones que se imponen a ilícitos. Las primeras corresponden a los llamados delitos tributarios, que consisten en sustraerse –dolosamente o no- al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidas con sanciones del Código Penal; las sanciones administrativas se refieren, en cambio, a infracciones y disposiciones de la autoridad destinada a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en penas pecuniarias, recargos o adicionales y otras de índole accesoria, como el decomiso y la clausura de establecimientos. Este dualismo en la calificación de las infracciones, importa una transacción entre la orientación penalista y la tendencia administrativa, pues considera que mientras que el delito ataca el orden jurídico, del cual es manifestación importante la actividad de imposición, el ilícito administrativo afecta a la administración pública en el ejercicio de su actividad financiera; fundamentos que corresponden, en el primer caso, a los

[63] Op. Cit. pág. 624 y 625
[64] Op. Cit. pág. 618 y 619

sustentados por quienes atribuyen carácter penal –ordinario o especial- a las infracciones fiscales y, en el segundo, a los expuestos por quienes les asignan naturaleza administrativa. [65]

Algunos autores españoles sostienen que toda infracción tributaria es de naturaleza administrativa, pero que en ciertos casos puede revestir carácter de ilícito penal; corresponde a esta tendencia Arregui de la Madrid, Yuste Grijalba y Basanta de la Peña. Por su parte, Jarach parte de una premisa diferente, pero llega a la misma conclusión dualista. En efecto, reconoce la dificultad de encuadrar las infracciones tributarias en el derecho penal común o en el derecho penal administrativo y considera que el verdadero planteamiento consiste en que "la idea penal no está limitada al campo exclusivo del llamado derecho penal, sino que se la encuentra en todo el derecho y también en la rama que se considera en general como la más lejana del derecho penal, o sea el derecho civil", de modo que al derecho penal común no le corresponde la paternidad de todo lo penal, sino que, por el contrario, "es el hijo emancipado del gran conjunto de normas penales que se encuentran en todo el derecho", y las otras normas penales aún no separadas de la "gran nebulosa del derecho", tienden a agruparse en torno a núcleos bien definidos. Como el derecho tributario es un centro de atracción de las relacionadas con obligaciones fiscales y el derecho administrativo ejerce función equivalente con las vinculadas a la actividad administrativa, resulta que las sanciones referentes a infracciones inherentes a la obligación sustancial, corresponderían al *derecho tributario penal*, y las atinentes a deberes fiscales de orden administrativo, que no revisten carácter sustantivo, pertenecerían al *derecho administrativo penal.* [66]

Van Houtte, doctrinista belga, hace una distinción entre sanciones y penas, diciendo que las primeras son de orden administrativo y se presentan como una manifestación directa del poder fiscal en cuanto se relaciona con el proceso de determinación, control y percepción de los tributos; en tanto que las segundas, es decir, las penas, corresponden al contencioso represivo por omisiones, ocultaciones y otras infracciones dolosas, y ofrecen una fisonomía penal, si bien con caracteres especiales, que tornan inaplicables ciertos principios del derecho penal común. Esta distinción, apunta el autor, es corriente en el derecho tributario belga, que establece la separación entre *multas fiscales*, con fines represivos y no indemnizatorios, pero claramente diferenciadas de las *penas* contenidas en las leyes fiscales y que son consideradas como leyes penales especiales, ajenas al Código Penal pero que autorizan la aplicación supletoria de algunas –no todas- de sus disposiciones. [67]

---

[65] GARCÍA DOMÍNGUEZ, Op. Cit. pág. 104 y 105
[66] *Citados por* GIULLIANI F., Op. Cit. pág. 628 y 629
[67] Ídem. pág. 630

2.- LA SANCIÓN FISCAL

2 . Concepto de sanción en general

l existencia de la administración pública y el cumplimiento de su contenido, no serían sibles si aquélla no poseyera, por imperio de la ley, la facultad de imponer determinadas ıses de sanciones a los administrados que no cumplan las normas jurídicas administrativas gentes, o las órdenes o disposiciones que dicten las autoridades administrativas. Ese poder ıncionador, esa facultad de reprimir, es inherente y esencial para la existencia de la ctividad administrativa, ya que ésta exige que el régimen o la regulación adoptada se npongan y se observen coactivamente, con independencia de la voluntad de los dministrados, o más aún, contra esa misma voluntad. [1]

Lo anterior se hace más evidente aún en el cumplimiento de la actividad recaudatoria del Estado que corresponde a la administración pública, y es así como la observancia y la preeminencia de esa actividad y de las normas jurídicas consecuentemente dictadas, se logra por medio de las sanciones fiscales. Cabe distinguir la ejecución directa o *por coacción* de la actividad sancionatoria de la Administración, ya que si la primera pretende el cumplimiento efectivo de aquello a lo que están obligados los contribuyentes sin tener en cuenta su voluntad para ello, la segunda –que se manifiesta mediante la imposición de sanciones- , se basa en la circunstancia de que el administrado no ha cumplido ni cumplirá su obligación, siendo ese incumplimiento, precisamente, el que da origen a la sanción, según lo previsto por la ley. [2]

Un elemento esencial de la noción de lo "jurídico" es la característica de "coactividad", "coercitividad" o "autarquía", que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico.

El contenido de la coactividad es, como enseña el jurista Luis Legaz y Lacambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho, pues la esencia de ésta "consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado." [3]

La sanción es, por tanto, un concepto jurídico fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico, persona, derecho subjetivo y deber jurídico. Basta recordar la célebre

---

[1] JORGE ESCOLA Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, volumen II, reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1990, pág. 930

[2] Ibidem.

[3] *Citado por* LOMELÍ CEREZO Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, segunda edición, Editorial Porrúa, S.A., México D.F. 1997, pág. 11

fórmula o estructura lógica de la norma jurídica expresada por Kelsen: "Si A es, debe ser B; si B no es, debe ser C", en la que "C" es precisamente la sanción. [4]

En el mismo plano lógico jurídico, la sanción ha sido definida por Eduardo García Máynez como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado." [5] Dada su naturaleza formal, en esta definición no se consigna una nota que es propia de toda sanción; su carácter desfavorable, desagradable o adverso al que la sufre. García Máynez sólo toma en consideración su aspecto de consecuencia jurídica por el incumplimiento o infracción de la norma.

En cambio, dice Lomelí Cerezo, otros autores ponen de relieve esa característica de la sanción. Así, Claude Du Pasquier la define como "la consecuencia establecida por el Derecho a la violación de una regla jurídica: constituye una reacción, es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación." [6] Y Francisco Carnelutti enseña: "Se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimar a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser *desagradables*, es decir, han de consistir en un *mal*." [7]

Ahora bien, tales consecuencias pueden ser de muy diversas magnitudes, atendiendo a las condiciones en que se realizó la infracción y a los intereses que se hubieren afectado, para que así la sanción que se establezca responda adecuadamente al objetivo general que persigue, y que no es otro que la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico.

El aspecto de la diversidad de consecuencias jurídicas de la sanción es señalado en forma acertada por Merckel cuando expresa: "Frente a toda transgresión corresponde al derecho hacer valer las condiciones para su imperio y los intereses para los cuáles existe. Toda consecuencia jurídica está destinada, a su vez, a servir a ciertos intereses especiales, a aquéllos contra los que la transgresión se dirige, actuando, respecto de ellos, en sentido opuesto al de la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas corresponde a una diversidad en estos intereses especiales y una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuáles aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad adversa." [8]

La violación a la norma jurídica se realiza en cada caso en condiciones muy diversas. Los intereses afectados varían también considerablemente y, en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene qué ser también distinta, para responder adecuadamente al fin general que se persigue, o sea, la observancia del Derecho y la conservación del orden jurídico.

---

[4] Ibídem.

[5] GARCÍA MÁYNEZ Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, décimo cuarta edición, Editorial Porrúa, S.A., México D.F. 1967, pág. 295

[6] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 12

[7] *Citado por* QUINTANA VALTIERRA Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, primera edición, Editorial Trillas, México D.F. 1988, pág. 340

[8] Ibídem.

La diversidad de sanciones es, pues, muy amplia. En unos casos el Derecho, para restablecer el orden jurídico violado por la transgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos a los actos realizados en contravención del precepto jurídico. Entonces establece como sanción la *nulidad* de tales actos. Otras veces, en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone, coactiva y forzosamente, su observancia, constituyendo este *cumplimiento forzoso* una sanción en sentido lato. Cuando no es posible obtener la realización coactiva de la obligación, se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente, o *indemnización*, que es también una sanción que persigue restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo las cosas, dentro de lo posible, al estado que tenían antes de la violación, mediante la reparación de los daños sufridos. La agravación de la obligación incumplida, es decir la *modificación* de la misma en desventaja o perjuicio del infractor del Derecho, es también una sanción que se aplica en el caso de que el deudor se constituye en mora o cuando por su culpa se hace imposible el cumplimiento de la obligación. La *pérdida de derechos* constituye igualmente una sanción que el Derecho utiliza con gran frecuencia, verbigracia, rescisión de contratos, caducidad, etc. Por último, hay ocasiones que en que el derecho violado no puede ser restablecido en el caso concreto; por ejemplo en el delito de homicidio, puesto que no puede volverse a la vida a la víctima, pero sí es posible aplicar al delincuente una sanción, la *pena*, que tiende a evitar, a reprimir la repetición de hechos ilícitos similares, mediante la intimidación y la ejemplaridad.

Esta variada gama de consecuencias jurídicas ha sido objeto de estudio y sistematización por destacados juristas, llegando a establecerse diversas clasificaciones, de las que mencionaré solamente las de García Máynez, Du Pasquier y Carnelutti.

La clasificación hecha por el distinguido tratadista mexicano –de la que me ocuparé en los siguientes párrafos [9]-, no se basa en la finalidad que persiguen las sanciones y en la relación existente entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, ya que, por regla general, las sanciones se traducen, en relación con el sujeto a quien se sanciona, en deberes que le son impuestos a consecuencia de la violación, de tal manera que el incumplimiento de un deber jurídico engendra a cargo del incumplido un nuevo deber, constitutivo de la sanción.

Así, examinando las relaciones entre le contenido de la sanción, relativamente a quien la sufre, y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, García Máynez hace notar que pueden darse dos hipótesis: la de *coincidencia* y la de *no coincidencia*. En la primera situación, es decir, cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación, estamos ante el caso del *cumplimiento forzoso*, que es el más frecuente en el Derecho privado y que se realiza, por ejemplo, en el embargo y remate de bienes para cubrir una deuda no satisfecha voluntariamente. En la segunda hipótesis, no es posible conseguir de una manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe en cambio, la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente a la que dejó de realizar. La sanción tiene entonces como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto

[9] GARCÍA MÁYNEZ Eduardo, Op. Cit., págs. 300-303

violatorio, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos. No hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sino sólo una *relación de equivalencia*.

Reconoce, asimismo, García Máynez que las sanciones no se agotan en estos dos tipos del cumplimiento forzoso y la indemnización. No siempre es posible –escribe- exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado. Por otra parte, la violación tiene en ocasiones tal gravedad, o amenaza la vida social de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente, pues en tales casos no se trata de reparar un daño, acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena. Entonces surge la figura del *castigo* como tercera forma de sanción, que no comprende exclusivamente a la sanción penal, sino todas aquellas sanciones cuya finalidad no estriba en lograr coactivamente el cumplimiento de un deber jurídico, ni en conseguir determinadas prestaciones económicamente equivalentes a los daños y perjuicios derivados del acto violatorio; en esta tercera categoría se incluyen las diversas formas de nulidad, el derecho concedido a los contratantes de rescindir un negocio bilateral cuando la otra parte se niega a cumplir, la multa, etc.

La clasificación de García Máynez se presenta objetivamente en toda su claridad en el siguiente cuadro sinóptico hecho por el propio autor.

Relaciones existentes entre el deber jurídico primario y el constitutivo de la sanción.	COINCIDENCIA :	**CUMPLIMIENTO FORZOSO** (Fin:obtener coactivamente la observancia de la norma infringida).
	NO COINCIDENCIA:	**I.- INDEMNIZACIÓN** (Fin: obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario).
		II.- CASTIGO (Su finalidad inmediata es aflictiva. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes).

También menciona el ilustre catedrático mexicano que pueden presentarse las siguientes formas complejas o mixtas de sanción:

a) Cumplimiento más indemnización.

b) Cumplimiento más castigo.

c) Indemnización más castigo.

d) Cumplimiento más indemnización más castigo.

La clasificación de Claude Du Pasquier coincide esencialmente con la tripartita de García Máynez, aunque aquél no destaca como criterio básico la relación entre el contenido del deber primario y el deber impuesto por la violación de la norma, sino sólo toma en consideración el fin que realiza la sanción, señalando tres categorías de ésta [10]:

a) *Sanciones que constriñen al rebelde a hacer o a cumplir por la fuerza aquéllo que se niega a ejecutar*. Esta es la coacción propiamente dicha o la que Bonnecase denomina la "forma directa" de la sanción. Casos típicos son: el lanzamiento de un inquilino; la ejecución por deudas, que comprende el embargo y la venta de cosas o créditos pertenecientes al deudor.

b) *Sanciones que restablecen en la medida de lo posible la situación anterior a la violación*. Por ejemplo, la demolición de un inmueble que contraría una servidumbre, reparación de un daño bajo la forma de indemnización por daños y perjuicios, etc. Procede también considerar aquí las nulidades de los actos jurídicos, la rescisión o resolución de un contrato, o sea la supresión de los vínculos contractuales que la otra parte ha violado.

c) *Sanciones penales, penalidades administrativas, destituciones*. Se trata aquí, según el autor mencionado, de una "reacción aflictiva instituida por el derecho, sea porque la perturbación del orden social es tan grave que una reparación civil no es suficiente, sea porque el mal no es reparable, sea aún porque es el único medio de prevenir la reincidencia o de intimidar. A esta categoría pertenecen todas las sanciones del derecho penal. Se aproximan a éstas las del derecho administrativo; multas fiscales, cancelación del permiso para manejar un automóvil...". En el Derecho de familia encontramos como sanción de este tipo la pérdida de la patria potestad; en el procedimiento, la rebeldía.

Por su parte, Carnelutti señala "dos especies elementales de sanción" determinadas por el propósito que persiguen, *la restitución* y *la pena*. "La primera consiste en el sacrificio del

[10] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., págs. 15-16

interés cuyo sacrificio impone el precepto; la segunda, en el sacrificio de un interés distinto. La restitución tiene eficacia predominante *satisfaciente* respecto al titular del interés protegido por la norma; en la pena prevalece la eficacia *aflictiva* respecto al titular del interés sacrificado. La restitución se realiza *para que* se remueva la violación, en tanto que la pena se inflige *porque* la violación se ha producido." [11]

Tal diferencia, sin embargo –según Carnelutti- "no es absoluta, y probablemente es más exacto decir que la pena tiene carácter *predominantemente aflictivo*, mientras que el de la restitución es, por su parte, *predominantemente satisfaciente*, puesto que también la pena satisface, siquiera en distinta medida, un interés de quien ha padecido la lesión (aunque no sea sino saciando la necesidad de venganza) y, por otra parte, también la restitución aflige a quien ha causado la lesión (aunque no sea sino por la fatiga del esfuerzo inútil). La restitución consiste en colocar el mundo exterior en las condiciones en que debiera encontrarse si el precepto hubiese sido observado; ejemplos de ella son la restitución por el ladrón al dueño de la cosa robada, entrega forzosa al acreedor de la cosa debida por el deudor, etc. [12]

Al lado de esta distinción entre las dos especies elementales de sanción que responden respectivamente a un fin predominantemente satisfaciente o aflictivo, Carnelutti indica que existen figuras intermedias, en la que los caracteres antitéticos se atenúan y mezclan; la más conocida de las cuales es el *resarcimiento*. [13]

La Magistrada Lomelí Cerezo opina respecto de lo anterior, que aunque el resarcimiento puede distinguirse formalmente de la restitución, como lo hace el insigne jurista italiano, en que no implica exactamente el sacrificio del mismo interés en cuestión que impone el precepto, sino de otro interés que se encuentra con él en relación de equivalencia o compensación, no deja de ser una sanción de tipo o propósito satisfaciente, es decir, que queda incluida en la "especie elemental de sanción" que Carnelutti llama restitución, pues su fin predominante es volver las cosas, en la medida de lo posible, al estado o condiciones en que deberían encontrarse si el precepto hubiese sido observado, y sólo por no ser posible exactamente tal restitución, subsidiariamente se acepta una prestación equivalente, como la llama García Máynez. [14]

En resumen, sin desconocer que la diferencia entre las dos especies elementales de sanción antes mencionadas, no es absoluta y que existen formas complejas o mixtas, creo que las dos tipos básicos de sanción son los que señala Carnelutti, y que son:

a) *Las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio*, que incluye la ejecución coactiva de la obligación, y que se realizan, *"para que* se remueva la

[11] Idem., págs. 16-17
[12] Ibídem.
[13] Ibídem.
[14] Idem., pág. 17

violación" (tipo que corresponde a las dos primeras categorías determinadas por García Máynez y Du Pasquier); y

b) *las sanciones que no tienen ese propósito satisfaciente, sino uno predominantemente aflictivo o represivo*, que se aplican *"porque* la violación se ha producido" y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor (tercera categoría de las clasificaciones formuladas por los autores que se acaban de citar).

Rodríguez Lobato establece que en México, en materia fiscal, sólo las de tipo aflictivo son consideradas como sanciones, pues a las de tipo satisfaciente, aunque se exige al violador de la norma la conducta, no se les considera sanciones. En ese orden de ideas, en el Derecho Fiscal mexicano las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos o penas, o sea, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto, se gradúan en relación a la gravedad de la infracción. [15]

Para los fines de este trabajo y de acuerdo con la tendencia dominante en el campo del Derecho Administrativo y, en particular, en la materia fiscal, se adopta el concepto de sanción en sentido estricto; es decir, considero como sanciones propiamente dichas sólo a las del tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o satisfacción del interés protegido por la norma jurídica, coincidiendo en este punto con la opinión de Raúl Rodríguez Lobato, antes referida.

Lo anterior, sin embargo, no significa que en el campo administrativo no se utilicen las demás formas de sanción distintas del "castigo". El cumplimiento forzoso, por ejemplo, lo encontramos en el procedimiento económico-coactivo que las autoridades administrativas tienen derecho a instaurar en contra del deudor y mediante el cuál se cubre la prestación tributaria omitida; y como muestra de indemnización o reparación de los daños sufridos, tenemos los recargos, cuya naturaleza, según la opinión más aceptada, es la de intereses moratorios que tienden a compensar al Fisco por los perjuicios que le ocasiona la falta de pago oportuno de las prestaciones que le corresponden. También se emplean algunas de las formas mixtas que señala García Máynez; cumplimiento más castigo es la forma que se adopta cuando las autoridades fiscales descubren la omisión de un tributo, y exigen coactivamente el pago de éste, más el de la multa que imponen al causante por la infracción cometida. La forma de cumplimiento más indemnización más castigo, es la que más se utiliza en los casos de omisión de un impuesto, en los cuáles se cobra por las autoridades dicho gravamen, además de los recargos causados y de las sanciones pecuniarias impuestas.

---

[15] RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, segunda edición, Editorial Harla, México D.F., 1986, págs. 186-187

2.2. Fundamento constitucional de la sanción

El artículo 21 constitucional establece que las infracciones a los reglamentos gubernamentales o de policía no pueden consistir sino en multa o arresto hasta por 36 horas, y que la multa no puede exceder del importe del jornal o sueldo de una semana cuando el infractor sea o fuere un jornalero o un obrero.

De este precepto, concluye Lomelí Cerezo que las únicas sanciones administrativas y fiscales que pueden establecerse en las leyes para castigar las infracciones de esa naturaleza son la multa y el arresto, y que las demás sanciones, como la clausura temporal o definitiva de establecimientos comerciales o industriales, la suspensión en el ejercicio de cualquier actividad gravada o autorizada por el Fisco, la caducidad de concesiones, suspensión y destitución de los cargos públicos, el decomiso, etc., "no estando comprendidos en la enumeración limitativa que hace el Art. 21 de la Constitución de las penas que puede aplicar la autoridad administrativa, no pueden considerarse constitucionales." [16]

La anterior afirmación se apoya en una tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece lo siguiente:

"El Administrador de la Aduana de Ciudad Juárez, que es una autoridad administrativa, no tuvo facultad para imponer a la quejosa la pena de decomiso que le aplicó, y que ha dado motivo al presente amparo, puesto que semejante pena no es ni arresto, ni una multa, y es de la competencia exclusiva de la autoridad judicial" [17].

Sin embargo, posteriormente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió, por mayoría de votos, el criterio de que los artículos 58 fracción III y 61 de la Ley de Pesca, que establecen el decomiso de los productos obtenidos sin la autorización correspondiente, no violan el artículo 21 constitucional, dando las siguientes razones:

"En efecto, el decomiso que instituye la Ley de Pesca no es una pena propiamente dicha, considerando que no se autoriza un castigo por la comisión de un delito, sino una sanción administrativa por infracción a una ley de esa naturaleza... Aun cuando es cierto que el artículo 21 de la Constitución Federal dispone también que corresponde a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, castigo que sólo puede consistir en multas o arresto, la disposición debe interpretarse en el sentido de que delimita en términos generales la esfera de acción de las autoridades judiciales y administrativas disponiendo que la autoridad judicial es el órgano estatal con atribución privativa para aplicar penas por hechos delictuosos y que la autoridad administrativa no puede imponer castigos por delitos, sino sólo por faltas administrativas. La disposición no debe interpretarse literalmente, para concluir que el precepto prohibe a la autoridad administrativa imponer otro tipo de sanciones por violación a leyes

[16] LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 49
[17] Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, pág. 287

administrativas. En efecto, no es posible jurídicamente decir que sólo las sanciones administrativas contempladas en el artículo 21 mencionado, multa o arresto, sean las únicas que pueden ser aplicadas por autoridades administrativas, ya que el campo de acción de éstas es muy amplio y no se limita a esos dos casos, pues el orden jurídico mexicano también puede imponer sanciones por violación a las leyes administrativas, como en el presente caso, en que la Ley de Pesca estatuye como sanción administrativa el decomiso de los productos capturados cuando existe razón para privar de los bienes que poseen a los particulares... " [18]

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

Por otra parte, continua diciendo, "sería utópico pensar que lleguen a abolirse las citadas penas de clausura, suspensión de actividades, decomiso, etc. o que sean aplicadas exclusivamente por la autoridad judicial, ya que han arraigado en nuestro Derecho positivo y la tendencia actual es la mayor absorción de facultades por parte de la autoridad administrativa y no su restricción". En tal virtud, la destacada jurista considera necesaria una reforma al artículo 21 constitucional en la que, además de aclarar su redacción en el sentido de que la autoridad administrativa está facultada para sancionar las infracciones a leyes administrativas y no sólo las de reglamentos, se incluya en la competencia de la misma autoridad la potestad de imponer otras sanciones distintas de la multa y el arresto, en los casos y con las condiciones que señale la ley. [19]

No está de acuerdo Francisco De la Garza con la tesis de la distinguida autora a que me he referido anteriormente, en la que concluye que el artículo 21 Constitucional no puede interpretarse en el sentido de que la autoridad administrativa tiene poder para sancionar las infracciones a las leyes fiscales.

Al respecto, De la Garza comenta que los mismos argumentos que se han dado por numerosos juristas, y los apoyos de las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para sostener que existe en México, en la Constitución de 1917 el poder de la autoridad administrativa y en las leyes fiscales, valen para sostener que el Congreso de la Unión, con base en las facultades explícitas que le otorgan los artículos 65 fracción II, 73 fracciones VII y XXIX, y además en la fracción XXX de este último precepto, que consagra las facultades implícitas del Congreso, tiene facultades para crear a través de la expedición de las leyes tributarias, no sólo las normas sustantivas y formales de Derecho Fiscal, sino también las normas penales que crean las infracciones y las sanciones, pues de otra manera la

---

[18] Amparo en revisión 2209/70 fallado el 24 de abril de 1973. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1973, 1ª parte, pág. 377

[19] LOMELÍ, Op. Cit., pág. 50

facultad sería incompleta, al expedir leyes imperfectas, sin sanciones y sin facultad de imponerlas, con lo cual serían absolutamente ineficaces y no tendrían de leyes más que el nombre. [20]

En concepto del autor, el artículo 21 Constitucional, cuando habla de sanciones a los reglamentos gubernativos y de policía, se está refiriendo a los reglamentos que expiden los Ayuntamientos, que son los únicos que pueden expedir con facultades propias, pues todos los demás deben ser expedidos por los Congresos de los respectivos Estados. Dichos reglamentos no pueden establecer más sanciones que las de multa y de arresto, pero del Artículo 21 Constitucional no se deriva el poder de la Administración para establecer infracciones ni sanciones, sino por el contrario, de los artículos 65 fracción II y 73 fracciones VII, XXIX y XXX de la Ley Fundamental. Por tanto, considera De la Garza que no existe ningún vicio de inconstitucionalidad en las infracciones y sanciones establecidas por las leyes fiscales y que no sólo el arresto y la multa, sino todas las demás sanciones establecidas por las leyes expedidas por el Congreso de la Unión tienen apoyo constitucional, como además resulta de la interpretación pacífica de la Constitución y de la interpretación constante y uniforme de la Suprema Corte de Justicia, con excepción de algunas ejecutorias aisladas que no expresan la verdadera doctrina del Alto Tribunal. [21]

Coincido completamente con la opinión del jurista en comento, pues sostener la tesis de la maestra Lomelí Cerezo antes mencionada, sería dar una interpretación aislada, truncada y limitativa al multireferido artículo 21 Constitucional, además de que el espíritu del Legislador Constitucional de 1917 no fue precisamente privar a la autoridad administrativa de sancionar las infracciones a las leyes fiscales.

2.3. Las sanciones fiscales y su carácter represivo

Las sanciones fiscales son las que se establecen en la ley por la comisión de infracciones relacionadas con la materia tributaria, siendo sanciones "no fiscales" todas las demás, y cabe mencionar que, dada la materia de la presente investigación, sólo me ocuparé de las fiscales a lo largo de la misma.

Respecto de algunas sanciones fiscales, no se discute su carácter represivo. Por ejemplo, no cabe pensar que la clausura de un negocio o industria, o la suspensión de actividades gravadas, sean medidas que tengan por objeto la reparación del daño producido al Fisco, ya que precisamente al privar al contribuyente de la fuente de ingresos, se imposibilita tal reparación, *siendo indudable, por tanto, su carácter aflictivo o intimidatorio*. En cambio, existen otro tipo de sanciones como las multas, que por su carácter eminentemente patrimonial, podría sostenerse que gozan de un carácter indemnizatorio, mas no represivo, lo cuál es incorrecto, como se verá a continuación al analizar algunos tipos de sanciones que se encuentran previstas en las leyes mexicanas y en la mayoría de las extranjeras.

---

[20] DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 853
[21] Idem., pág. 854

2.3.1. Privación de la libertad

Este tipo de sanción se aplica únicamente en el caso de los delitos fiscales propiamente dichos, que se encuentran tipificados en el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las infracciones o contravenciones se sancionan con otro tipo de penas, y que son precisamente las que se exponen a continuación, pero nunca con la privación de la libertad. Por lo tanto, resulta ocioso e innecesario entrar al análisis de este tipo de sanción, ya que la presente investigación se enfoca exclusivamente en las infracciones fiscales, que no constituyen delitos.

2.3.2. Las multas

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la multa fiscal como "la pena de naturaleza económica, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal." [22]

Por otro lado, se dice que la multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un "plus" con respecto a la reparación del daño causado por la infracción. Algunos tratadistas están conformes en que la multa constituye ese "plus" con respecto al restablecimiento del *statu quo ante*, privando –como dice Villegas- al autor de la infracción no sólo del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino también de algo *suplementario* que recae sobre otros bienes jurídicos. [23]

Sin embargo, la multa ha sido considerada por algunos autores como una sanción o medida cuyo fin es exclusiva o predominantemente indemnizatorio, según se verá con algunas de las opiniones doctrinales que se citan a continuación, finalidad que a mi juicio, es exclusiva de los "recargos".

De los autores que consideran a la multa como una sanción con fines meramente reparatorios o indemnizatorios, tenemos a Otto Mayer, quien señala que "la multa no solamente constituye un daño que se inflige al culpable, sino que también existe una ventaja para el Tesoro Público; el Fisco debe beneficiarse con ella, por lo que la multa tiene cierta afinidad con un crédito del Derecho Civil. Pero, en concepto de dicho autor, con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la "indemnización": se debe al Estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que a veces se logra cometer; quien es atrapado una vez pagará también por todos los otros. De ese carácter de

---

[22] *DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO* del Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo I-O, cuarta edición, Editorial Porrúa S.A., México 1991, pág. 2163

[23] DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 855

indemnización que tiene la multa, deriva según Mayer, que las autoridades tributarias puedan renunciar a perseguir la infracción, contentarse con el pago de una suma inferior, aplazar o moderar la pena ya pronunciada, lo que se explica por el derecho de disponer de los créditos pecuniarios accesorios, derecho que está comprendido en la gestión ordinaria de los asuntos del Estado, no tratándose del ejercicio del derecho de gracia que va unido a la persona del jefe de Estado y no admite delegación." [24]

El mexicano Luis G. Labastida en el siglo pasado, criticando las penas administrativas contenidas en la Ordenanza de Aduanas de 1891, sostuvo que las multas por infracciones de las leyes de impuestos "son puramente *reparaciones de carácter civil* ya que tales infracciones no importan más que la falta de cumplimiento de una obligación de carácter civil." Al respecto, comenta Lomelí Cerezo, es evidente que esta concepción civilista de la relación tributaria ha sido completamente desechada, pues la nota fundamental del Derecho Tributario moderno es la naturaleza pública de la obligación fiscal. Por consiguiente, la consecuencia derivada de esta tesis civilista que consiste en sostener que la multa tiene el carácter de reparación civil del daño producido al Fisco, resulta completamente inadmisible, opinión con la cuál coincido. [25]

También Bielsa considera la multa principalmente como una indemnización o reparación. Dice que "la multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa que genera responsabilidad, y su objeto o fin es, en cierto modo "disciplinario", lo que explica por qué cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte interveniente. Pero su relativo carácter o fin de "indemnización" es indudable –concluye el autor- y no lo niega la circunstancia de que la multa sea dos, tres y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada. Las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida "compensan", en el patrimonio fiscal, las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay, mediante ella, una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente." [26]

El autor italiano G. De Francisci Gerbino, contrariamente a lo aseverado por los autores citados anteriormente, sostiene que "es erróneo considerar que las multas impuestas por contravenciones administrativas y fiscales tengan un carácter financiero, puesto que estas multas no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, *y funcionan como verdaderas y propias penas*." [27]

El penalista, también italiano, Manzini, critica que se asigne a la pena pecuniaria fiscal la función de resarcimiento del daño sufrido por el Fisco, ya que, "aparte de que a veces no existe daño, el resarcimiento sería excesivamente desproporcionado al perjuicio para poderse considerar como tal, a menos que se quiera reconocer en el Estado un voraz

---

[24] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., págs. 167-168
[25] Idem., págs. 170-171
[26] Idem., pág. 168
[27] Idem., págs. 168-169

aprovechador. Reconoce, no obstante, que las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter, de reacción penal y de beneficio fiscal, según el Derecho de Hacienda italiano, porque es característico de dichas penas que consistan en un múltiplo del daño que el Estado ha sufrido o habría podido sufrir y en esto es manifiesto que el propósito de castigar al culpable se asocia el de un lucro para el fisco, independientemente de la culpabilidad. Este propósito de lucro es censurado por dicho autor en los siguientes términos: Las penas de hacienda se fundan precisamente sobre este daño, hipotético o efectivo y compensan al Estado del peligro corrido, del perjuicio sufrido, de la vigilancia ejercitada, de los fraudes no descubiertos, en proporción a menudo leonina. Se puede decir que el fisco razona así: *si consigo atrapar a uno, éste paga por todos*, concepto que carece de toda base jurídica y de contenido racional y ético. Según el autor, el doble carácter de las sanciones pecuniarias se explica históricamente porque la personificación del fisco y su sumisión a las normas del derecho privado hicieron que las sanciones fiscales asumieran desde un principio el carácter de sanciones civiles, carácter que por tradición histórica y por incuria legislativa, se conserva todavía..." [28]

Para Lomelí Cerezo, "la multa tiene un fin *primario* de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden *secundario*. Efectivamente las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. Además –dice la autora corroborando la opinión de Manzini- las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deja "atrapar" por el Fisco compensa las evasiones no descubiertas. Más bien –continúa- creo que las multas cuyo importe equivale a varias veces el monto del impuesto dejado de cubrir, se explican también por razones históricas. Recordemos que según la etimología latina, multa significa *multiplicación* y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día a día, a fin de romper las resistencia del multado." [29]

Comenta la citada autora que es innegable el carácter punitivo de las multas impuestas por las autoridades fiscales. Así, el ilustre tratadista argentino Rafael Bielsa, que es uno de los que sostiene el carácter *indemnizatorio* de las multas fiscales –como se vio anteriormente- , establece que "cuando se trata de actos bilaterales, la multa se impone a cada parte interveniente", situación que no podría explicarse –dice Lomelí- si no fuera por el fin de represión que se persigue en relación con las violaciones a las leyes tributarias y que requiere que cada culpable sea castigado. Este principio está reconocido también por nuestro Derecho represivo fiscal, ya que el último párrafo del artículo 71 del Código Fiscal de la

[28] Idem., pág. 169
[29] Idem., págs. 169-170

Federación establece que cuando los responsables de alguna infracción sean varios cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga. [30]

Al parecer, en Argentina no existe diferencia alguna entre las multas y los recargos, pues el destacado tratadista argentino Carlos Giuliani Fonrouge señala que en algunas ocasiones suele emplearse la expresión *recargo* como sinónimo de *multa* en las leyes fiscales de aquél país, pero que en ciertas oportunidades, al querer diferenciar a ésta de aquél, se aumenta la confusión derivada de un régimen fiscal en que abundan los errores de concepto y de léxico. En cambio, dice el autor, en otros países como México, no existe tal confusión. [31]

En efecto, en el sistema tributario mexicano no existe tal confusión, como lo afirma Fonrouge, pues como se verá en el siguiente apartado referente a los recargos, éstos constituyen una indemnización al Fisco Federal por las contribuciones dejadas de enterar en tiempo que se traducen en una especie de intereses moratorios, mientras que las multas, son sanciones o castigos que impone la Autoridad Fiscal por haber cometido alguna infracción prevista en la ley tributaria, según se han venido definiendo a lo largo de este inciso.

Ahora bien, respecto al carácter represivo o punitivo de la multa, son varios los países que lo han reconocido. Argentina es uno de ellos, pues tanto la Sala Administrativa de la Cámara Federal de dicho país, como la Corte Suprema, se han pronunciado en ese sentido, haciendo las siguientes consideraciones:

"Las multas son aplicadas por la administración aunque, en general, se hacen efectivas por intermedio de la justicia, y su graduación debe efectuarse conforme a la naturaleza e importancia de la infracción, apreciadas según normas generales, a cuyo efecto las leyes fijan topes máximos y mínimos, para que la autoridad de aplicación pueda valorar razonablemente las circunstancias de cada caso en particular. En este sentido, si bien la multa no debe regularse exclusivamente por el monto del impuesto omitido, es de equidad tener cuenta esa circunstancia para su fijación, porque, en cierto modo, importa la intensidad de la lesión causada al Estado; también merece apreciarse la actitud del infractor, ya que la falta de intención de perjudicar la renta fiscal no puede ser equiparada en grado de responsabilidad, con la que pone de manifiesto un evidente propósito de fraude, aparte de tenerse en cuenta la conducta anterior de aquél, especialmente si fue objeto de otros sumarios por infracciones fiscales. Por cierto que si bien los jueces deben atemperar en casos excepcionales el rigorismo de las normas represivas, las sanciones no pueden quedar libradas al arbitrio o al impulso de generosos sentimientos del juzgador, de modo tal que sólo cuando median serias y sólidas razones puede reducirse la penalidad."[32]

---

[30] Ibídem.

[31] GIULIANI FONROUGE Carlos M., *Derecho Financiero. Volumen II*, quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, !993, pág. 730

[32] Idem, pág. 731. NOTA: De hecho, el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación aplicable hasta antes de 1982, disponía que las autoridades fiscales deberían FORZOSAMENTE condonar las sanciones por infracciones, cuando a través de pruebas diferentes a las empleadas en los medios de defensa, se demostrase que no se había cometido la infracción, o que la persona sancionada no era la responsable de ella.

También el autor argentino Héctor Jorge Escola deja entrever el carácter represivo y punitivo de la multa fiscal al señalar que ésta consiste en "la obligación impuesta al infractor de pagar una suma determinada de dinero, *con total desvinculación del daño que la contravención haya causado o podido causar*; es pues, típicamente una sanción, aunque no una sanción penal, ya que si bien *tiene una naturaleza similar a la de la multa o sanción penal*, se impone por la comisión de una contravención, y no de un delito." [33]

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación han admitido en diversas tesis, la naturaleza penal o represiva de las multas, pues dichos Altos Tribunales han considerado que respecto de las penas administrativas impuestas por las autoridades fiscales –que comprenden a las multas- , *deben ser aplicables los principios generales del Derecho Penal común*, lo cuál se analizará con detalle en los capítulos 3 y 4 de este trabajo.

Es así como la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis de Jurisprudencia número 8/98, aprobada en sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho por mayoría de cuatro votos, ha establecido lo siguiente:

MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. *Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener e orden público a través del castigo que en mayor a 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.* (Lo subrayado es énfasis)

Contradicción de tesis 26/97.- Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado 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, Ortíz Mayagoitia, quien emitió voto particular Ponente: 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 Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel y presidente Sergio Salvador Aguirre Anguiano Disidente: Guillermo I. Ortíz Mayagoitia, quien emitió voto particular.

---

[33] JORGE ESCOLA Héctor, Op. Cit., pág. 947

Por lo tanto, se concluye que nuestro sistema judicial federal considera a las multas fiscales como castigos o represiones que el Estado impone al infractor de la ley, las cuáles gozan de una naturaleza similar a las sanciones penales.

Por otra lado, la Magistrada Lomelí Cerezo, sostiene que la multa no es un mero accesorio del crédito fiscal constituido por el gravamen que se omitió, sino que constituye una sanción que como tal tiene sus propias características, por lo que no es técnicamente correcto el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en vigor que considera a las sanciones como accesorios de las contribuciones y de la misma naturaleza que éstas.

Al respecto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido el criterio de que: *"el hecho de que un particular hubiera consentido que le fincaran diferencias por concepto de impuestos omitidos, no implica de ninguna manera que se tengan qué estimar consentidas las multas que por la omisión de impuestos se le fijen"*. [34]

Igualmente, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ha sostenido la siguiente tesis:

MULTAS. *Son combatibles en forma independiente al consentimiento del cobro por omisión de impuestos. Si bien es cierto que el pago del impuesto no implica consentimientos en la sanción, la impugnación que se haga de esta última deberá ser por vicios propios en que se hubiera incurrido al emitirse el proveído y no por vicios de la liquidación que le dio origen.* (Lo subrayado es énfasis)

Revisión 76/78. Juicio 5475/77. Resolución del 23 de agosto de 1978. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte en la jurisprudencia que a continuación se cita, establece que la aplicación de la multa por parte de la autoridad, procede sin perjuicio de la exigencia del pago de la prestación fiscal respectiva.

MULTAS FISCALES. *La aplicación de las sanciones administrativas es sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas y de los recargos, en su caso, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal, según lo determina el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que cuando la multa es accesoria del*

[34] Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1975, 3ª. Parte, pág. 38

crédito fiscal, porque depende de la existencia de éste, para la validez de aquélla se requiere que el crédito que la origina no se encuentre subjúdice, ya que, de quedar el mismo insubsistente, la multa carecería de sustento. (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: 127-132 Tercera Parte. Tesis de Jurisprudencia: Página: 145.

Parece coincidir con esta opinión Giuliani Fonrouge, al señalar que "nuestros tribunales han dicho alguna vez que la multa es un *accesorio* de la obligación fiscal y que, por tanto, el recibo del importe del impuesto, sin reserva, extingue a aquélla."

Y continúa diciendo que "toda sanción responde a una finalidad específica y tiene existencia jurídica propia, de manera que no puede confundirse con el impuesto, ni *anexarse* a éste; se trata de conceptos distintos, que actúan en esferas diferentes pero con un origen mediato común." [35]

2.3.3. Los recargos

El Código Fiscal de la Federación, en vigor desde el año de 1983, en su artículo 2° enumera y define las contribuciones federales (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) y establece que los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Igualmente, el artículo 3°, después de definir a los aprovechamientos, señala que los recargos que se apliquen en relación con ellos son accesorios de los mismos y participan de su naturaleza.

En el artículo 21 el mencionado Código se reconoce lo esencial de la naturaleza de los recargos al disponer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto se actualizará y además deberán pagarse recargos "en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno".

No obstante que los artículos antes mencionados dogmatizan en el sentido de que el pago de recargos constituye una indemnización al Fisco por la mora, se ha cuestionado en la doctrina mexicana si en verdad éste constituye una sanción penal de tipo intimidatorio y punitivo, y no una sanción civil de tipo puramente indemnizatorio.

La Licenciada Lomelí Cerezo defiende su carácter de sanción civil, puramente indemnizatoria, al establecer que contrariamente a la multa, los recargos que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación tributaria, sí tienen un fin reparatorio del daño

[35] GIULIANI FONROUGE Carlos M., Op. Cit., pág. 733

producido al Fisco por la falta de pago oportuno, como expresamente lo señala el Código Fiscal de la Federación. [36]

Por otro lado, Lerdo de Tejada y Briseño Sierra niegan el carácter meramente indemnizatorio y consideran que son punitivos. Ellos afirman que los recargos proceden solamente por la falta de pago oportuno del crédito fiscal, la cual constituye una infracción según el propio Código Fiscal de la Federación, agregando a lo anterior las circunstancias de la alta tasa y de que el tope llega, en ocasiones, al 100 % de la prestación omitida. [37]

Asimismo, Sergio F. de la Garza señala que "en vista de la legislación mexicana y a pesar de la enfática negativa legislativa, los recargos constituyen sanciones accesorias, por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago de las prestaciones fiscales, esa mora es objeto de una doble sanción; el recargo y la multa." [38]

La razón principal por la que este autor niega el carácter indemnizatorio de los recargos, a pesar de reconocerlo así en forma expresa el Código Fiscal, es que la tasa de éstos –en la mayoría de los casos- resulta más del doble del interés bancario de las instituciones de crédito. Dice que si la tasa de los recargos fuera coincidente con la tasa general del interés y no del doble, pudiera aceptarse sin mayor discusión su carácter indemnizatorio, pero por ser precisamente lo contrario, resulta punitiva e intimidatoria.

La doctrina extranjera está dividida. Presutti enseña que "el recargo es equivalente al tributo, o a una fracción, o aun múltiplo de él y representa un resarcimiento hacia el Erario, por la falta o retardo del pago del tributo y, en consecuencia, puede coexistir con las sanciones propiamente dichas." Según Giorgio Tesoro, "el recargo es una sanción de carácter completamente accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria y consiste en el pago de una suma fija, determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste, por lo que sigue las mismas condiciones del tributo en cuanto a su aplicación y recaudación, pudiendo ser exigido al sucesor por cualquier título de un negocio comercial o industrial (responsabilidad objetiva)." Para Bielsa, "la obligación de pagar recargos o *intereses punitorios* –como los llama la legislación argentina- , tiene en realidad una función de *resarcimiento* y no de pena, por lo que la denominación de *punitorios* es incorrecta." [39]

En España, Sáinz de Bujanda "considera el *interés de demora* con carácter indemnizatorio, como la sanción que consiste en imponer al deudor el pago, en beneficio del Fisco acreedor, de una indemnización por los daños y perjuicios que este último haya experimentado." [40]

---

[36] LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 172

[37] *Citados por* DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 859. NOTA: Es de mencionarse que, de acuerdo con lo previsto por el segundo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente, en términos generales los recargos se causarán hasta por 5 años. Ello implica que el antiguo tope del 100 % del crédito fiscal, queda superado con creces.

[38] Idem., pág. 860

[39] *Citados por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 173

[40] *Citado por* DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 859

A mi juicio los recargos, además de tener un fin indemnizatorio o reparatorio del daño producido al Fisco por la falta de pago oportuno de la prestación tributaria, constituyen en el fondo, verdaderos *intereses moratorios*, ya que se determinan generalmente en un porcentaje o fracción del impuesto omitido actualizado, y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquélla en que se paga. La Suprema Corte argentina, en una ejecutoria citada por Hernán Abel Pessagno reconoce tal carácter de los recargos, en los siguientes términos:

"...El monto a que ascienden los intereses acumulados (a razón del 1% mensual) por atraso en el pago del impuesto, no le dan el carácter confiscatorio, agraviante del artículo 16 de la Constitución Nacional, pues siendo aquéllos una indemnización consecutiva al daño emergente de la privación al Estado de los recursos previstos en sus finanzas y en sus leyes para le debida atención de los servicios públicos, es justo que esa reparación sea adecuada al tiempo que perdura el daño; y, como ya lo dijo la Corte, un interés del 1% mensual por mora, es apenas, un poco más de lo que cobran los Bancos en sus préstamos ordinarios, y más o menos lo que reclaman los prestamistas particulares a su clientela necesitada... no hay, pues base alguna para calificar de exacción o confiscación la exigencia fiscal, ni tampoco para llamar pena a esos intereses moratorios". [41]

La posición de la Legislación en el Derecho Fiscal mexicano y de la Jurisprudencia acerca de la naturaleza de los recargos, no ha sido uniforme. Al respecto, la Licenciada Margarita Lomelí Cerezo realiza la siguiente reseña histórica:

"Antes de la Ley General de Percepciones Fiscales, antecedente del Código Fiscal de la Federación de 1938, algunas leyes fiscales consideraban a los recargos como sanción y otras, como intereses moratorios. El artículo 11 de la citada Ley, declaró que en todo caso debían considerarse como indemnización por la falta de pago oportuno, entendiéndose modificadas en tal sentido todas las disposiciones relativas que figuraban en los ordenamientos fiscales. Este precepto fue reproducido por el artículo 207 del Código Fiscal promulgado el 30 de diciembre de 1938. Sin embargo, en el catálogo de sanciones que establecía el mismo ordenamiento incluía a los recargos y tipificaba como infracción el no hacer el pago de una prestación dentro de los plazos señalados por las leyes fiscales (artículo 228, fracción XIV), correspondiendo a tal infracción la sanción prevista por el artículo 233, fracción VII, que consistía precisamente en el pago de recargos, a razón de 2% mensual." [42]

En virtud de estas disposiciones contradictorias, se estimó en algunas resoluciones del Tribunal Fiscal que los recargos tenían el carácter de sanciones y en otros se les atribuyó el de intereses moratorios o indemnización. [43]

---

[41] *Cita de* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 173
[42] Idem., pág. 174
[43] Ibídem.

Después, por decreto del 30 de diciembre de 1951, se reformó el artículo 207 del Código mencionado quedando en los siguientes términos:

"El pago de un impuesto o derecho realizado fuera de los plazos señalados por las leyes fiscales, siempre que dicho entero se efectúe en forma espontánea, sólo dará lugar al cobro de recargos a razón de 2% sobre el monto de los mismos por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago, sin que en ningún caso pueda exceder del 48% del importe de los impuestos o derechos de que se trate. Cuando el pago extemporáneo sea consecuencia de requerimiento, excitativa o cualquiera otra gestión realizada por las autoridades fiscales, se aplicarán a los infractores las sanciones establecidas en el capítulo III, Sección I, de éste Código. Los recargos deberán considerarse, en todo caso, como indemnización al erario federal por la falta de pago oportuno de los adeudos respectivos..." [44]

"En el mismo decreto del 30 de diciembre de 1951, se derogaron las fracciones XIV del artículo 228 y VII del artículo 233, que se referían al pago extemporáneo de una prestación fiscal, pero por un error de técnica legislativa se conservó la mención de los recargos entre las sanciones que enumeraba el artículo 232, no obstante que el propósito de la reforma fue el de que los recargos se consideraban exclusivamente como indemnización y no como sanción. A pesar de este defecto de técnica legislativa, que podría apoyar la opinión de que los recargos seguían siendo sanciones en el sistema del Código Fiscal de 1938, se aceptó de manera general por las diversas Salas del Tribunal Fiscal que, desde las citadas reformas, los recargos tienen el carácter de indemnización, por lo que pueden coexistir con las sanciones propiamente dichas, como la multa, salvo el caso de que el pago extemporáneo se haga en forma espontánea, pues entonces sólo procede el cobro de recargos." [45] (Ahora de recargos y actualización)

"La misma posición adoptó el Código Fiscal de 1966, ya que su artículo 22 establecía: *"Cuando no se pague un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos, en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno"*; y conforme a la fracción X del artículo 37, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debía abstenerse de imponer sanciones cuando se enteraran en forma espontánea los impuestos o derechos no cubiertos dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales." [46]

Finalmente el Código Fiscal de la Federación actual, en vigor desde 1983, en sus artículos 2° y 3° establece que los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, y el artículo 21 claramente menciona que éstos deben pagarse en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

---

[44] Idem., págs. 174-175 (Sobre el monto NOMINAL del crédito fiscal omitido)
[45] Idem., pág. 175
[46] Ibídem.

Cabe concluir, por lo tanto, que los recargos constituyen verdaderos intereses moratorios que el Fisco tiene derecho a cobrar a los contribuyentes que incurren en mora en el pago de sus adeudos fiscales, y que no tienen otro objeto que el de indemnizar o reparar el daño causado a aquél, precisamente por la mora o retraso en el pago de dichos adeudos.

No es óbice para sostener lo contrario lo aseverado por el maestro Sergio F. De la Garza en el sentido de que los recargos constituyen una sanción de carácter meramente punitivo y represivo, mas no indemnizatorio, en virtud de las altas tasas que fija el Estado para su obtención y aplicación las cuáles están muy por encima de las aplicadas por los instituciones de crédito en sus operaciones bancarias y crediticias, a pesar de que la legislación fiscal sostenga expresamente lo contrario.

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación actual establece claramente que los recargos deberán pagarse "bajo el concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno", y el hecho de que los mismos se cobren en cantidades muy elevadas, triplicando en ocasiones el adeudo principal, no basta para que se les considere como sanciones de carácter represivo e intimidatorio como erróneamente lo ha considerado parte de la doctrina, pues tal carácter corresponde únicamente a las multas.

La razón por la que hubo en algún momento en la historia del Derecho Tributario Mexicano cierta contradicción doctrinaria, e inclusive jurisprudencial respecto a la naturaleza de los recargos, obedeció al hecho de que la legislación fiscal anterior –como la Ley General de Percepciones Fiscales y posteriormente el Código Fiscal de 1938, así como otras leyes fiscales y sus sucesivas reformas, según la breve reseña histórica realizada por la maestra Lomelí Cerezo citada en párrafos anteriores- , presentaba contradicciones y falta de uniformidad, originando en la práctica gran confusión para los juzgadores y juristas, pero no cabe la menor duda que dicho problema, en la actualidad, ha sido completamente superado y corregido (si a eso se le puede llamar con propiedad "corregir").

2.3.4. Otras sanciones

Nuestra legislación fiscal contempla otro tipo de sanciones, tales como el decomiso, la inhabilitación, la clausura, etc., –denominadas por Sergio F. De la Garza como sanciones accesorias- , las cuáles se expondrán a continuación de una manera muy general, ya que la presente investigación gira principalmente en torno a las multas, que son las sanciones administrativas más frecuentemente impuestas por las autoridades fiscales.

2.3.4.1.- El decomiso

Sergio F. De la Garza señala que el decomiso "consiste en la privación coactiva por parte del Fisco de una parte de los bienes de una persona como castigo por la realización de un hecho ilícito". [47]

El tratadista argentino Jorge Escola define al decomiso o comiso como "la sanción contravencional que consiste en la pérdida definitiva de la propiedad o simple tenencia de una cosa mueble, que debe sufrir el infractor, como resultado de la transgresión en que ha incurrido de una norma de policía, es decir, de una contravención. Por lo común, el comiso recae sobre los medios utilizados para cometer la contravención, o sobre los que ésta versa, y sobre los frutos resultados obtenidos por el responsable, con motivo de la falta administrativa cometida." [48]

Algunos autores italianos consideran esta sanción como una medida patrimonial de seguridad, más bien con un propósito de coordinación con el Código Penal de ese país, pero este concepto –apunta Giuliani Fonrouge- no es acertado, ya que en el derecho fiscal el decomiso o comiso constituye una verdadera sanción de orden patrimonial, en general conexa o accesoria a las penalidades aplicables al autor o partícipes de la infracción y nada tiene que ver con el "decomiso" de los instrumentos y efectos del delito a que se refiere el Código Penal. [49]

El decomiso es cada día menos frecuente en los sistemas de gobierno de los diversos países, pero es indudable que esa sanción aún existe en casos extremos en los que el infractor pierde la propiedad de sus bienes por haber incurrido en infracciones fiscales de tipo grave. En México, dentro de la legislación aduanera se ubican determinados casos en los que se aplica la sanción de decomiso, como por ejemplo, cuando se cometen infracciones de contrabando con mercancías de tráfico prohibido o restringido (artículo 130 de la Ley Aduanera). [50]

En la mayoría de las legislaciones de los diferentes países existe, dentro de las garantías individuales, una que pertenece al grupo de las garantías de seguridad jurídica, en donde se prohibe al Estado la realización de cualquier acto que conduzca a la confiscación de bienes de propiedad particular. En la legislación mexicana esta prohibición está contenida en el texto del artículo 22 Constitucional.

Ahora bien, como el decomiso de mercancías existe en la legislación fiscal mexicana, podría pensarse que las normas que lo contemplan entrarían en contradicción con la citada garantía

---

[47] DE LA GARZA Sergio, Op. Cit., pág. 860
[48] JORGE ESCOLA Héctor, Op. Cit., pág. 948
[49] GIULIANI FONROUGE Carlos, Op. Cit., pág. 737
[50] MABARAK CERECEDO Doricela, *Derecho Financiero Público*, primera edición, editorial McGraw Hill, México 1995, pág. 222

individual, lo cuál no es así, como se demostrará mas adelante en el inciso 4.4.2. del presente trabajo.

2.3.4.2. La clausura

Esta sanción consiste en que las autoridades impiden que un particular realice determinadas actividades, total o parcialmente o temporal o definitivamente, mediante la colocación de sellos, marcas o señales que le impidan legalmente desarrollar las actividades que las autoridades que efectuaron la clausura decidieron suspender por considerar que con su desarrollo el gobernado infrinja determinadas disposiciones legales.

Esta sanción –comenta la maestra Doricela Mabarak- que por fortuna cada vez es menos frecuente en las disposiciones fiscales de los diferentes países, debe ser considerada como inconstitucional, en virtud de que la clausura, desde el punto de vista constitucional, sólo puede ser dictada por la autoridad judicial cuando de las acciones ilícitas del gobernado se pueda derivar la comisión de delitos. En la legislación fiscal federal de México, ya casi no se señala la clausura como una forma de sanción fiscal. [51]

El jurista Jorge Escola la define como "una sanción accesoria o conjunta, y que puede revestir el carácter de temporaria, definitiva, o por tiempo indeterminado, consiste en la cesación o suspensión de una actividad determinada, casi siempre industrial o comercial de cualquier tipo, y recae sobre el lugar, local o establecimiento en que dicha actividad se lleva a cabo. El autor comenta que la clausura no puede ser perpetua, por cuanto violaría expresas garantías constitucionales." [52]

2.3.4.3. La suspensión o revocación de patentes o autorizaciones

Esta sanción consiste en que cuando determinadas personas, por requerimientos legales, deben obtener una autorización o patente de parte de los órganos fiscales para realizar determinada actividad, se exponen a que la resolución que dicten las autoridades conlleve la suspensión del ejercicio de sus actividades, o bien, se les revoque la autorización. Estas sanciones se imponen cuando los particulares autorizados cometen faltas o infracciones a las obligaciones que adquirieron como condición ineludible para poder explotar a su favor la autorización o patente.

En la legislación mexicana existen dos casos específicos en los que puede aplicar esta sanción fiscal. El primero ocurre cuando el fisco otorga patentes o autorizaciones a los

[51] MABARAK, Op. Cit., pág. 223
[52] JORGE ESCOLA Héctor, Op. Cit., pág. 949

contadores públicos para que puedan dictaminar estados financieros para efectos fiscales, o cuando expide autorizaciones o patentes a determinadas personas para realizar funciones de agente o apoderado aduanal. En las respectivas disposiciones fiscales se dan las causas y las condiciones en las que las autoridades pueden imponer las sanciones de suspensión o cancelación (revocación) de la correspondiente patente o autorización (artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y 147 a 149 de la Ley Aduanera).

2.3.4.4. Retiro de la personalidad jurídica

Tanto Villegas como Fonrouge, en referencia a la legislación argentina, mencionan el retiro de la personalidad jurídica a los entes colectivos como una sanción aplicable. [53]

También Escola menciona que la "inhabilitación impuesta a una persona jurídica puede dar lugar, complementariamente, al retiro de la personería jurídica que se hubiera otorgado, como motivo del ejercicio de la actividad que ha dado lugar a la sanción." [54] La legislación fiscal mexicana no contempla este tipo de sanción.

---

[53] *Citados por* DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 863
[54] JORGE ESCOLA, Op. Cit., pág. 949

3. EL DERECHO PENAL FISCAL

3.1. El Derecho Penal Fiscal dentro del sistema jurídico

Las normas jurídicas se integran de una hipótesis, un mandato y una sanción. Esta estructura es común a las normas jurídicas fiscales, es decir, a aquéllas que mandan un determinado comportamiento que se traduce, directa o indirectamente, en el pago del tributo.

Dentro del conjunto de normas jurídicas de naturaleza fiscal o tributaria, existen algunas que contienen sanciones penales que surgen con motivo del incumplimiento de los mandatos de esas normas jurídicas. A ese conjunto de normas jurídicas se le llama Derecho Penal Fiscal o Tributario, y el problema aquí, por el momento, es definir cuál es la situación de ese conjunto de normas dentro del sistema general del Derecho.

Admitido que existe un sector de normas que se encargan de definir los hechos cuyo incumplimiento u omisión pueden acarrear sanciones represivas, en conexión con la materia fiscal, ha surgido la cuestión de definir si dichas normas tienen autonomía respecto al resto del sistema jurídico.

Antes de exponer las diversas opiniones doctrinales que han surgido en torno a la autonomía del Derecho Penal Fiscal frente al Derecho Penal en general, es importante dejar en claro que aquél, a su vez, forma parte del Derecho Penal Administrativo, por lo que considero necesario hacer una breve exposición de éste último antes de analizar la cuestión de la "autonomía" del Derecho Penal Fiscal

3.2. El Derecho Penal Administrativo y Fiscal

James Goldschmidt considera que el Derecho Penal Administrativo "es el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuáles la Administración estatal encargada de favorecer el bienestar público estatal, vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa. Para Jiménez de Asúa es el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración, una pena determinada." [1]

El autor chileno Enrique Silva Cimma nos dice que en virtud de las transgresiones a las normas positivas de Derecho Administrativo, existe el llamado Derecho Penal

---

[1] *Citados por* ACOSTA ROMERO Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso,* Decimoprimera Edición actualizada, Editorial Porrúa S.A., México 1993, pág. 962

Administrativo que, en sentido lato, comprende las infracciones consideradas ya objetivamente, ya subjetivamente. [2]

Establece el autor que desde este aspecto se contempla un doble orden de vinculaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo; primero, en cuanto la legislación administrativa consagra la existencia de disposiciones propiamente penales, por ejemplo, todas aquéllas que tienen por objeto reglamentar la responsabilidad del funcionario en el desempeño de su cargo y establecer sanciones para cuando incurra en infracción; y segundo, en cuanto la legislación penal complementa al Derecho Administrativo legislando sobre materias que se vinculan íntimamente con el campo de éste pero que corresponden al Derecho Penal porque el acto ilícito, en estos casos, lesiona o pone en peligro derechos o bienes judicialmente protegidos, y por lo tanto, su represión incumbe a la justicia penal. Dentro de este orden de consideraciones –apunta el autor- también se vincula el Derecho Penal con el Administrativo en cuanto la legislación entrega a los jueces propiamente administrativos (jueces de policía local) las sanciones de contravenciones que no constituyen teóricamente hablando, delitos, y que en muchos casos son infracciones a ordenanzas del tránsito o de policía que caen dentro de la órbita de la legislación administrativa.

Finalmente, el jurista chileno manifiesta su completa coincidencia con la opinión de J. Goldschmidt en cuanto a la existencia de un verdadero Derecho Penal Administrativo en el que implícitamente va envuelto el concepto de "delito administrativo", que es –dice el autor- sustancialmente distinto del delito propiamente penal y por lo tanto, consiste particularmente en contravenciones de policía, el cuál, por no proyectarse en la conciencia jurídica o moral y herir sólo intereses administrativos, estaría entregado en cuanto a su investigación, declaración y castigo, a la autoridad administrativa. [3]

Continuando con la doctrina extranjera, el argentino Héctor Jorge Escola establece que "el Derecho Penal Administrativo ha sido conceptualizado como la disciplina del poder represivo de la administración pública ante la antijuridicidad que afecte los deberes impuestos hacia ella (Fiorini)." [4]

Comenta el tratadista argentino que los orígenes del Derecho Penal Administrativo se vinculan con la existencia de las simples faltas de policía y con la actividad policial, inicialmente de jurisdicción local o municipal, pero que posteriormente, con la ampliación de los cometidos estatales, ha llegado a ser también de jurisdicción federal. La singularidad de esta disciplina –dice el autor siguiendo la opinión de Goldschmidt- se funda en la especificidad de los bienes jurídicos protegidos y en la naturaleza del órgano que impone las sanciones con que se reprimen las faltas o contravenciones administrativas. De manera

---

[2] SILVA CIMMA Enrique, *Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Introducción y Fuentes*, Cuarta Edición revisada y actualizada por el Profesor Aliro Verdugo Lay, Editorial Jurídica de Chile, Chile 1992, págs. 52 y 53

[3] Idem, págs. 53 y 54

[4] JORGE ESCOLA Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, Volumen II, Ediciones De Palma, Reimpresión, Buenos Aires 1990, pág. 932

particular lo que se atiende y protege es la actividad de la administración pública, como gestora del interés público, y no los bienes o derechos que son objeto o medios instrumentales de esa actividad, y es por ello que dicha rama jurídica toma a los administrados no como titulares de derechos exclusivos limitados sólo por las leyes que reglamentan su ejercicio, sino como componentes e integrantes de una comunidad social, donde son copartícipes en los bienes que la administración pública dirige y gestiona. [5]

Pasando a la doctrina mexicana, los autores Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero establecen que el incumplimiento de las obligaciones tiene muy diversos efectos y, por lo tanto, castigos de muy diversa naturaleza, de acuerdo a la trascendencia de la conducta ilícita en relación con el bien jurídicamente tutelado. Es así como ésta diferenciación ha dado lugar a las figuras de infracciones y delitos, que son tratadas por el Derecho Administrativo y por el Derecho Penal, respectivamente. Sin embargo, la parte del Derecho Administrativo que se encarga de la regulación de las infracciones administrativas toma los principios básicos del Derecho Penal y los integra a su materia, y esto ha dado lugar a una corriente que, sin lograrlo, ha pretendido integrar una rama autónoma denominada Derecho Administrativo Penal. [6]

Define Andrés Serra Rojas al Derecho Penal Administrativo como "la rama del derecho que se propone un estudio especializado sobre las categorías delictivas y las sanciones que tiene a su disposición el Estado para el aseguramiento del orden público, y para lograr el eficaz funcionamiento de los servicios públicos y demás actividades que regulen el interés general. En este segundo régimen de sanciones la administración tutela el orden social general u orden público." [7]

Por su parte Miguel Acosta Romero no está de acuerdo con la denominación de Derecho Penal Administrativo diciendo que no se debe denominar a las infracciones administrativas bajo dicho rubro, ya que por éste se debiera entender, mas bien, al conjunto de delitos que tienen su fuente en normas administrativas, como una especie de Derecho Penal, y no faltas o contravenciones, de distinta naturaleza a los delitos, que sí tienen su fuente en leyes administrativas pero que son prevenidas por autoridades administrativas, así como también en lo referente a la aplicación del castigo. Así pues, considera el autor que sería conveniente llamarlo Derecho de las Infracciones Administrativas. [8]

Nos dice Sergio F. De la Garza que en virtud de la evolución del Derecho Penal y la complicación de la vida económica y social, los estudiosos de esta disciplina han venido progresivamente proclamando la división del Derecho Penal Común en varios sectores, y así se ha proclamado la existencia de un Derecho Penal Administrativo, el cuál puede ser

---

[5] Idem., págs. 932-933

[6] DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*, Primer Curso, Editorial Porrúa, S.A., México 1994, págs. 46-47

[7] SERRA ROJAS Andrés, *Derecho Administrativo. Segundo Curso*, Decimosexta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1995, págs. 616-617

[8] Op. Cit., pág. 965

definido como "el derecho represivo de la Administración Pública y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las normas jurídicas administrativas."[9]

Lomelí Cerezo establece que el Derecho Penal Administrativo se ocupa de tres clases de transgresiones: [10]

a) Las faltas de policía, llamadas a veces, impropiamente "delitos de policía", y que están constituidas por las desobediencias a los reglamentos policíacos, de tránsito o a otras disposiciones que tienen por objeto conservar el orden público. Las normas relativas a estas faltas forman lo que se ha llamado el "derecho penal de policía".

b) Las contravenciones a las normas que establecen deberes de los particulares hacia la Administración Pública, conocidas comúnmente como "leyes administrativas", tales como los ordenamientos relativos a pesas y medidas, aguas, pesca, energía eléctrica, etc. Entre estas normas sobresalen por su importancia económica, las leyes tributarias o fiscales. A esta clase de infracciones corresponde el Derecho Penal Administrativo *stricto sensu*, y el Derecho Penal Tributario o Derecho Penal Fiscal.

c) Las faltas de disciplina o contravenciones a los reglamentos o leyes que rigen una especial relación de subordinación entre ciertas personas y la Administración, por motivos de interés público, por ejemplo, los vínculos existentes entre los funcionarios y empleados públicos con la Administración, los notarios, etc. Este tipo de faltas es el objeto del Derecho Disciplinario.

De las definiciones antes transcritas, se puede concluir que el Derecho Penal Administrativo es el conjunto de disposiciones legales que vinculan una sanción –como consecuencia jurídica- a la transgresión de las normas jurídicas de carácter administrativo –como supuesto de hecho- , las cuales establecen obligaciones del gobernado hacia la Administración Pública, constituyendo así el derecho represivo de ésta última.

Ahora bien, dentro del Derecho Administrativo se encuentra localizado un sector más reducido que es el Derecho Fiscal, en cuanto que constituye el conjunto de disposiciones legales relativas a los ingresos que el Estado percibe mediante el cobro de los tributos. La violación de las normas jurídicas que constituyen el Derecho Fiscal y las sanciones que acarrean esas transgresiones, constituyen el Derecho Penal Fiscal. Esta disciplina jurídica es, por lo tanto, una rama del Derecho Penal Administrativo, el cuál fue definido anteriormente.

---

[9] DE LA GARZA Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima edición, Editorial Porrúa S.A., México 1981, pág. 782

[10] LOMELÍ CEREZO Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, segunda edición, Editorial Porrúa S.A., México 1997, pág. 114

En la actualidad, al conjuro de las cada vez más complejas actividades económicas, ha ido perfilándose una nueva división en la disciplina penal que apenas inicia sus pasos, y así puede hablarse del Derecho Penal Fiscal, que se encarga de sancionar las infracciones contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la mayoría de las actividades ilícitas están tipificadas en los textos positivos de los distintos códigos penales; de ahí la confusión reinante respecto de los hipotéticos "derechos penales especiales", como el Derecho Penal Fiscal, entre otros. [11]

El Derecho Penal Fiscal es, según la Magistrada Lomelí Cerezo, "el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la Administración; esto es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco". [12]

Rodríguez Lobato establece que "el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo –y en efecto lo trae- como consecuencia, la aplicación de una sanción, lo cuál da origen al llamado Derecho Penal Fiscal" [13]

Comenta García Domínguez que en el Derecho Penal se castigan ciertas conductas porque son contrarias a reglas que son obligatorias a pesar de no estar formuladas expresamente, esto es, el Derecho Penal dicta sanciones pero nada dice de las obligaciones a las que ellas se refieren. En cambio, el Derecho Fiscal Penal sólo castiga conductas que constituyen incumplimiento de obligaciones establecidas expresa y explícitamente por la ley, y al igual que en el Derecho Penal, el infractor no viola la norma penal, sino la que consagra el principio que le ha dado origen, adecuando su conducta a la hipótesis normativa que condiciona la imposición de la pena. [14]

El precepto de Derecho Penal Fiscal que tipifica una infracción –continúa García Domínguez- "implica siempre la preexistencia de una obligación que se trata de hacer cumplir. Sólo la tipificación y la sanción penal imprimen al incumplimiento de esa obligación el carácter de infracción fiscal." [15]

Es el Derecho Penal Tributario, "el conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delitos o faltas y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias", es así como lo define Sergio Francisco De la Garza, quién a su vez lo divide en dos grandes ramas:

---

[11] MÁRQUEZ PIÑERO Rafael, *Derecho Penal: Parte General*, tercera edición, Editorial Trillas, México 1994, pág. 18

[12] LOMELÍ, Op, Cit., pág. 139

[13] RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, segunda edición, Editorial Harla, México 1986, pág. 183

[14] GARCÍA DOMÍNGUEZ Miguel Angel, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal-Fiscal*, Primera edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1982, pág. 75

[15] Ibídem.

a) El *Derecho Penal Fiscal Administrativo*, constituido por el "conjunto de normas jurídicas penales que tipifican y sancionan hechos que tienen el carácter de contravenciones o simples infracciones y cuya aplicación ha sido encomendada por el Legislador, de su actividad juzgadora y ejecutora, a la Autoridad Administrativa."

b) El *Derecho Penal Fiscal Judicial*, constituido por el "conjunto de normas jurídicas penales que tipifican y sancionan hechos que tienen el carácter de delitos y cuya aplicación ha sido encomendada, en su actividad juzgadora, a la Autoridad Judicial."[16]

Esparza Abdón, establece que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Administrativo, y dice que éste, "en sentido amplio es el conjunto de normas especializadas que establecen las sanciones de que goza la administración pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológicamente encauzada del Estado." Y que "podemos concluir que de la doctrina y la legislación se deduce que el Derecho Penal Administrativo, siendo una subdivisión dentro del Derecho Penal, es un derecho penal especial." Agrega finalmente, que "el derecho penal fiscal, en sentido propio, es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal administrativa." [17]

Después de las definiciones que han dado los autores antes citados, se pueden enunciar como características del Derecho Penal Fiscal, las siguientes:

a) Agrupa a transgresiones tanto de naturaleza delictiva como también de carácter contravencional o simples infracciones.

b) Contiene un catálogo de penas tan amplio como el Derecho Penal Ordinario, siendo las más importantes; la privación de la libertad, la multa, la intervención, el decomiso, la clausura, etc.

c) Su punto de referencia es proteger el patrimonio del Estado, tanto permanente como transitorio, y que tiene como sanción típica la multa.

d) Todos los ilícitos tienen la nota de antijuridicidad en cuanto constituyen conductas reprobadas por el ordenamiento jurídico

e) Legislativa y didácticamente pertenece al Derecho Administrativo.

Pues bien, ya habiendo sido definidos los conceptos de Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal Fiscal, se concluye que éste último constituye una rama especial de aquél, en virtud de la especificidad del Derecho Fiscal, que se circunscribe al estudio de todo aquello

---

[16] DE LA GARZA, Op. Cit., págs. 782-783
[17] Citado por DE LA GARZA, Idem, pág. 783

relacionado con los ingresos fiscales del Estado previstos por la ley, para el sostenimiento de los gastos públicos; en cambio, el Derecho Administrativo es mucho más amplio, pues abarca a todas las normas jurídicas que regulan –en general- las relaciones entre la Administración Pública y los gobernados, dentro de las cuáles se encuentran, por supuesto, las tributarias; de ahí la especialidad del Derecho Tributario o Fiscal. Lo mismo debe observarse respecto de las normas jurídicas que prevén infracciones y sus respectivas sanciones, ya sean de carácter administrativo o meramente fiscal, y es pues ese carácter, lo que precisamente viene a dar el carácter de "penal" tanto al Derecho Administrativo como al Fiscal.

Coincide con lo anterior Francisco de la Garza, al establecer lo siguiente: "el Derecho Penal Fiscal forma parte del Derecho Penal Administrativo. La doctrina así lo considera, pues subdividen los autores al derecho penal administrativo en derecho penal financiero, derecho penal de policía y derecho disciplinario". [18]

Una vez establecidas las diferenciaciones entre las dos disciplinas jurídicas analizadas anteriormente, se aclara que la presente investigación se reduce a la materia u objeto del Derecho Penal Fiscal, que según lo analizado, es el conjunto de normas jurídicas que establecen infracciones y sanciones con motivo de las transgresiones a las disposiciones administrativas de carácter impositivo.

3.3. ¿Autonomía científica del Derecho Penal Fiscal?

Antes de entrar de lleno al presente tema, es importante dejar en claro lo que se entiende por "autonomía" de una rama del Derecho. La evolución natural de la ciencia jurídica ha consistido en una constante especialización y diferenciación de las normas que rigen los fenómenos sociales, a medida que éstos se hacen cada vez más complejos y variados, requiriendo una reglamentación particular. Así se han ido separando en cuerpos jurídicos con individualidad propia, sectores del mundo jurídico que se encontraban incluidos en las divisiones tradicionales del Derecho. Tal separación obedece, fundamentalmente, a la creación de normas y principios peculiares de las nuevas relaciones o fenómenos que se pretendía regir y que ya no eran compatibles con los de la antigua disciplina jurídica de la cual se desprendía la nueva rama del Derecho. Ejemplos típicos de esta evolución son el Derecho Mercantil y el Derecho Laboral que se separaron del viejo tronco del Derecho Civil, y el Derecho Administrativo, que se diferenció a la vez del Derecho Constitucional y el Derecho Civil.

El proceso evolutivo comprende, según Enrique R. Aftalión, tres etapas:

1ª Etapa. Está constituida por la *autonomía legislativa*, o sea la consolidación en cuerpos legales de las regulaciones jurídicas especializadas, debido a la creciente complejidad de las

[18] Ibídem.

relaciones humanas, y esta autonomía legislativa frecuentemente acarrea también una *autonomía jurisdiccional*. Esto ha ocurrido con el Derecho Comercial, Minero, Del Trabajo y, en algunos países, con el que rige las contravenciones.

2ª Etapa. Corresponde a la *autonomía didáctica* o especialización en lo didáctico - docente. Cátedras y manuales se refieren a ramas especiales de la legislación, como Derecho Marítimo, Derecho Aéreo, Penitenciario, etc.

3ª Etapa. Corresponde a la *autonomía científica.* Se trata del problema de establecer cuáles son las relaciones que tienen todas estas nuevas ramas del Derecho entre sí o con los troncos de que se han desgajado. Según el autor citado, existe autonomía científica si los principios que informan a una rama cualquiera, por su carácter ontológicamente original y por constituir una construcción jurídica *sistemática, compleja y cerrada* hacen innecesario recurrir a los principios de otra rama. Pero si los principios de la disciplina en cuestión aparecen como contingentes *excepcionales* de los de otra disciplina, a la que se recurre además para la solución de los casos no previstos, no cabe hablar de una rama autónoma, sino, a lo sumo de una rama mas o menos excepcional (Derecho de excepción) o *especializada* (Derecho *especial*). [19]

Además, hace notar Aftalión agudamente, que "cuando la doctrina propugna la autonomía científica de un determinado sector de la experiencia jurídica, lo que está haciendo, en el fondo es, sencillamente, sostener que, si se aplican a ese sector los principios de la disciplina troncal dentro de los cuáles era tradicional subsumirlo, no se satisfacen las exigencias de la justicia."

Coincide sustancialmente con el concepto de "autonomía científica" expresado por Aftalión, la opinión del profesor español Fernando Sáinz de Bujanda, que escribe: "una rama del Derecho sólo goza de autonomía cuando las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamentan en un conjunto de principios propios". El mismo autor cita en apoyo de su aserto a Mariano D'Amelio quien sostiene lo siguiente: "Para que una rama del Derecho pueda considerarse autónoma no basta que ciertas relaciones jurídicas aparezcan reguladas en normas particulares. Puede ocurrir que esas normas se limiten a establecer ciertas derogaciones o excepciones a los principios de otra disciplina y, en tal caso, por muchas que ellas sean no podrán integrar un sistema que se sostenga por sí solo". Pone por ejemplo que las derogaciones al Derecho Civil en Bartolo y Baldo no constituían el Derecho Mercantil todavía, sino hasta que se formularon los principios generales de éste, que son los que establecen la autonomía del mismo Derecho. [20]

Conviene tener presente también al determinar el concepto de autonomía de las ramas del Derecho, que la misma noción "no puede lógicamente ser absoluta, pues ello equivaldría a romper la unidad del orden jurídico, si cada disciplina llevara su individualización hasta postular una interpretación peculiar de los conceptos jurídicos fundamentales y comunes a

---

[19] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., págs. 116-117
[20] Idem., pág. 117

todas las ramas del Derecho, además de que entre éstas es indudable que existen relaciones que reflejan la interdependencia que hay entre todas las funciones y los hechos sociales como entre los miembros de un mismo cuerpo o entre capítulos de un solo orden social", como atinadamente expresa el distinguido jurista mexicano Ignacio Villalobos en su obra "La crisis del Derecho Penal en México". [21]

Por otra parte, subraya Lomelí Cerezo, "existe en la actualidad una excesiva tendencia a subdividir el Derecho en ramas que se pretenden científicamente autónomas, lo cuál produce un principio de anarquía y en ocasiones da resultados contrarios a la justicia pues, según la acertada opinión de Enrique Aftalión, que se ha transcrito antes, en el fondo de la cuestión de la autonomía de una disciplina jurídica yace un problema axiológico, el de realizar los postulados de la justicia aplicando ya sea los principios de la nueva disciplina o los de la rama de donde se pretende independizarla."[22]

Resumiendo las opiniones doctrinarias que se han mencionado, se puede decir que la autonomía científica es la culminación del proceso de individualización de una nueva rama del Derecho y existe sólo si ésta ha creado un sistema completo de principios propios, que se aplican al determinado sector de la realidad jurídica que constituye el objeto particular de la misma disciplina, sin que, por tanto, ésta tenga necesidad de recurrir por regla general a los principios de la rama del Derecho de que se separa.

Ahora bien, el Derecho Penal Administrativo y su rama, el Derecho Penal Fiscal –que es el que nos interesa en esta investigación- ¿poseen actualmente esta autonomía científica?, es decir, ¿tienen un campo de aplicación propio, determinado inequívocamente?; ¿han creado, hasta la fecha, un sistema de principios peculiares y privativos que no encajan en ninguna otra rama del Derecho, y por lo tanto, no necesitan recurrir a los principios de otra disciplina jurídica, concretamente, al Derecho Penal común?. Despejemos pues, tales interrogantes.

Al entrar a este tema –así como a lo largo de la presente investigación- , no me ocuparé, como ya lo he dicho antes, de las normas que se relacionan con los delitos contra la Administración Pública o con los delitos tributarios que se sancionan por la Autoridad Judicial mediante el proceso penal correspondiente –regulados actualmente en el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación vigente bajo el rubro "De los Delitos Fiscales"- , *los cuáles constituyen indudablemente Derecho Penal*, sino sólo a las contravenciones o infracciones sancionadas por las autoridades administrativas, según procedimientos de la misma índole.

La doctrina, tanto mexicana como extranjera, está dividida al respecto, según se vio en el inciso 1.5 (y subincisos) del presente trabajo, pues mientras los autores de la "tendencia administrativista y autonomista" sostienen que el Derecho Penal Administrativo, y por lo tanto el Penal Fiscal, son autónomos respecto del Derecho Penal Común (aunque no todos mencionan que esa autonomía debe ser forzosamente científica), los autores ubicados dentro

---

[21] Idem., págs. 117-118
[22] LOMELÍ, Op. Cit., pág. 118

de la tendencia "penalista" de las infracciones, por su parte, admiten que el Derecho Penal Fiscal no goza a la fecha de una autonomía plena, puesto que se tiene qué recurrir siempre a los principios rectores del Derecho Penal común, toda vez que las infracciones y sanciones fiscales no dejan de ser en su esencia, "penas" de carácter represivo e intimidatorio.

El autor Dino Jarach, quién se ubica en los incisos antes referidos dentro de la tendencia dualista de las infracciones fiscales, considera que las sanciones tributarias y administrativas no pertenecen al Derecho Penal, sino que se han separado del conjunto de normas represivas que contiene el orden jurídico, para constituir una disciplina propia con "autonomía estructural"; y que el Derecho Tributario Penal y el Derecho Administrativo Penal no son cuerpos independientes sino que respectivamente forman parte del Derecho Tributario y del Derecho Administrativo. Sin embargo, Jarach admite la identificación ontológica del ilícito tributario con el ilícito penal y la conveniencia de aplicar a aquél los principios del derecho penal criminal, fruto del progreso de la ciencia y de la conciencia, tales como los de *nullum crimen et nula poena sine lege, nulla poena sine judicio*, no hay punibilidad sin imputabilidad y culpabilidad y otros más. [23]

Coincide con la opinión anterior Manuel Andreozzi, profesor de Derecho Administrativo en la Universidad de Tucumán, Argentina. Entre sus conclusiones afirma que "las contravenciones (administrativas y tributarias) no deben estar en el Derecho penal, sino formar parte del Derecho Administrativo Penal o Derecho Tributario penal. Son violaciones que se castigan con *sanciones* que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque ésta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo... Puede haber violaciones mixtas; es decir, delictuales y contravencionales, producidas por una sola acción... La doctrina que se adopte para dar solución a estos problemas se reflejará en toda la "vida" de la violación: en relación con la responsabilidad penal, con la personalidad de la pena, con la tentativa, con la prescripción, etcétera, y además (respecto de nuestro país) con nuestra estructura institucional y las atribuciones y facultades de las provincias... El Derecho Penal Administrativo y especialmente el Derecho penal Tributario constituyen una desmembración del Derecho Penal Común, *con personalismo propio*, que está a la espera de su correcta limitación de su léxico adecuado. En un espíritu que espera el cuerpo que lo encarne adecuadamente... no puede afirmarse que no haya un Derecho Tributario Penal por el hecho que se recurra al Código Penal en ausencia de normas específicas, porque, precisamente, estamos en nuestro país en la época de su correcta caracterización..." [24]

Por otro lado, la identidad esencial del Derecho Penal común y del Derecho Penal Tributario es sostenida, entre otros autores, por el profesor español Fernando Sáinz de Bujanda –quién se ubica dentro de la *corriente penalista* de la naturaleza de las infracciones fiscales (inciso 1.5.1)-, al decir lo siguiente: "Pienso que el Derecho Penal Tributario, como parte del

---

[23] Conferencia publicada en el Tercer Número Extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1966, pág. 115 y sigs.

[24] ANDREOZZI Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tomo II, Tipográfica Editora Argentina (TEA), Buenos Aires, 1951, págs. 363 y 364

Derecho Punitivo general, habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción, elaborada, tras muchos esfuerzos, en esta rama del Derecho Público. Corresponde a los penalistas extender al campo tributario, con las acomodaciones pertinentes, la doctrina de la antijuridicidad, de la culpabilidad y de los restantes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina jurídico penal y de los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbitrario." [25]

Según Francisco L. Menegazzi, destacado jurista argentino, los que sostienen que el Derecho Penal Fiscal es independiente del Derecho Penal común, prescinden del estudio histórico del problema y se atienen a diferenciaciones conceptuales cuyo defecto proviene de haberse desatendido las contingencias del desarrollo de la instituciones en el tiempo. Efectivamente, en etapas del desarrollo de la sociedad económica, anteriores a la actual, el régimen de la responsabilidad por la infracción a las obligaciones del contribuyente participaba de los caracteres de la responsabilidad penal común entonces en boga, que era social y objetiva, no presentándose todavía, como es obvio, la unidad del Derecho Penal como problema, sino cuando por la evolución del Derecho Penal común hacia la responsabilidad individual y por culpa, quedó paralizado el desenvolvimiento del Derecho Penal Fiscal, porque conservó el fundamento objetivo y colectivo.

Menegazzi postula la unidad del Derecho Penal, no obstante la autoridad de la doctrina que sostiene la autonomía del Derecho Penal Fiscal, porque la tesis de la autonomía de éste, dice el autor, "dificultaría, al independizarlo de aquél, la tendencia cuyo curso creemos haber seguido... hacia un sentido de justicia más respetuoso de la responsabilidad del hombre, en virtud del cuál la sanción se aplica a los sujetos cuya conducta es materia del deber jurídico y cuya conducta antijurídica constituye, por lo tanto, la transgresión que es el supuesto de la pena".[26]

El tratadista argentino Rafael Bielsa no acepta la autonomía del Derecho Penal Fiscal, al cuál define como "el derecho represivo de la Administración Fiscal conformado por el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones a las leyes fiscales". En cuanto a su autonomía, dice textualmente: "La necesidad de un régimen represivo fiscal dirigido a asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos para la formación del erario, ha dado origen a concepciones más o menos doctrinales, o tendencias simplemente, para caracterizar un sistema positivo penal fiscal. Ya hemos dicho que en concepto nuestro el Derecho Penal es uno, y que las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el Fisco persigue a los infractores (particularismo del Derecho Penal Fiscal) *no pueden justificar un derecho fiscal autónomo*".

Como se esboza en el párrafo anterior, lo que Bielsa admite es el particularismo o carácter *especial* del Derecho Penal Fiscal, señalando que existen diferencias entre sus normas y las

---

[25] SÁINZ DE BUJANDA Fernando, *Hacienda y Derecho (Introducción al Derecho Financiero de Nuestro Tiempo)*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 460
[26] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 142

del Derecho Penal común, tales como las penas a las personas jurídicas, que en concepto del mencionado autor no existen en el Derecho Penal común; la responsabilidad fiscal no es necesariamente la del acto personal (por el hecho propio), lo que evidentemente es una excepción al principio general de Derecho Penal común, que si no se justifica en conciencia, se explica en la ley por la necesidad fiscal, además de que la presunción de culpa o dolo tiene cierto apoyo en la colaboración que existe en ciertos órdenes de actividades, por ejemplo, entre el patrón y los factores de un negocio, aunque dicha presunción no debe ser siempre *juris et de jure*, pues ello puede resultar arbitrario e injusto. En el Derecho Penal común se aplica la ley que rige en el momento de la condena, si es más favorable al reo; por el contrario, la norma penal tributaria de carácter temporal o excepcional puede aplicarse aún después de abrogada, si el hecho se cometió bajo el vigor de aquella norma.

No obstante estas diferencias, Bielsa insiste categóricamente en la unidad del Derecho Penal, con estas palabras: "En nuestra opinión *el Derecho Penal es uno*; él se funda en principios generales que *son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos;* la norma represiva tiene por la base la *sanción*; aplicada la sanción a infractores de normas fiscales, ella no deja de formar parte del *Derecho Penal general* en el sentido de derecho común. La pena que se impone al infractor de la norma fiscal, tiene la base ética y jurídica de toda pena del sistema represivo general". Por último, el autor objeta las separaciones radicales del "tronco común" creadas con el criterio de la especie técnica o económica del objeto o materia de los cuerpos legales, porque estima que son inconvenientes y destructoras del sistema jurídica general. [27]

El catedrático uruguayo Addy Mazz considera, respecto de las normas penales tributarias, que aún no se han legislado en forma separada del Derecho Tributario, que eso no les quita en absoluto su naturaleza sustancialmente idéntica al ilícito criminal y que como consecuencia de ello, les son aplicables los principios del Derecho penal, salvo que la ley prevea en forma expresa una solución diversa, pero en caso de vacío legal, deberá recurrirse a los principios del Derecho Penal, tales como legalidad de las infracciones, responsabilidad personal, tutela jurisdiccional y necesidad del elemento subjetivo en las diversas formas de culpa y dolo. [28]

Pasando a la doctrina mexicana, el autor Sergio Francisco De La Garza, establece que la autonomía del Derecho Penal Administrativo ha sido negada con los siguientes argumentos:

a) Es falso que exista una diferencia ontológica entre delito y falta o contravención, por lo que sólo el Derecho positivo puede determinar si un hecho determinado corresponde al Derecho Penal Judicial, por ser un delito, o al Derecho Penal Administrativo, por ser una falta o contravención.

---

[27] BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público*, Tomo III, Derecho Fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires 1952, págs. 108 y sigs.

[28] MAZZ A. Addy, *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Fundación de Cultura Universitaria, segunda edición, Montevideo, 1979, pág. 316

b) Los preceptos del llamado Derecho Penal Administrativo son de idéntica estructura a los del Derecho Penal Común, pues se trata en ambos de una conducta humana ordenada o prohibida bajo la sanción de una pena.

c) La ausencia de culpa de algunos delitos y en muchas faltas o contravenciones tampoco justifica que se preconice la autonomía.

d) El hecho de que las contravenciones puedan ser juzgadas por la Administración no suprime el carácter materialmente jurisdiccional de dicho juzgamiento, y no altera la sustancia penal de la infracción.

Este autor está de acuerdo con los adversarios de la autonomía científica del Derecho Penal Fiscal, y aún el Derecho Penal Administrativo, pues presenta coincidencias con los principios del Derecho Penal Criminal. Así, el hecho de que las normas infringidas tengan naturaleza fiscal o tributaria, ni confiere autonomía al Derecho sancionador, ni le transmite la naturaleza del Derecho al que pertenecen las normas infringidas. Apoya su dicho en lo afirmado por Héctor Villegas, quien dice que: "es cierto que en el fondo, y como sostenía Rousseau, las leyes criminales, más que una especie particular de leyes, son la sanción de todas las otras. Sin embargo no es menos cierto que la afirmación de la naturaleza sancionatoria del derecho penal significa que la sanción presupone sistemáticamente la existencia de un principio positivo lógicamente anterior a la ley penal, pero que lo que hace que una ilicitud sea de derecho penal no es una característica jurídica sustancial, específica de esa ilicitud, sino el carácter peculiar de la sanción penal que la distingue de todas las otras consecuencias del acto ilícito".

Sin embargo, considera De La Garza que sí existe un alto grado de "autonomía legislativa", pues mientras las normas del Derecho Penal ordinario se encuentran generalmente en los Códigos penales, las normas del Derecho Penal Administrativo se localizan en los múltiples y parciales ordenamientos administrativos y por último las normas del Derecho Penal Fiscal se encuentran en los Códigos Fiscales así como en las diferentes leyes reguladoras de los distintos ingresos públicos, particularmente tributarias. También considera que podría admitirse, en dado caso, una "autonomía didáctica" del Derecho Penal Administrativo y Fiscal, en cuanto a que es posible para todos los estudiosos y maestros del Derecho, hacer un estudio separado de las normas jurídicas penales que tienen como común denominador constituir transgresiones a los intereses de la Administración Pública o ataques y perjuicios en contra del patrimonio del Estado. [29]

Por otro lado, Efraín Urzúa Macías, postula la existencia del acto ilícito administrativo, con contenido y forma diferentes del ilícito civil y del ilícito penal, caracterizando al primero "como un acto violatorio de ciertas normas que garantizan el funcionamiento de los

[29] DE LA GARZA, Op. Cit., págs. 785-786

servicios públicos encargados a la Administración, o bien, que limitan los derechos de los particulares o del propio Estado en beneficio colectivo, siendo aplicadas tales normas por órganos administrativos".

Dicho autor, sin embargo, considera que la nueva rama del Derecho Administrativo, que constituye el Derecho Penal Administrativo es de *naturaleza penal*, aunque su aplicación corresponde a órganos administrativos. Define dicha rama como "el conjunto de normas que conceden competencia a los órganos administrativos para sancionar faltas o infracciones, con independencia de los órganos judiciales" y opina que en su presente etapa viene a ser complementario del Derecho Penal Judicial.

Asimismo, menciona como características del Derecho Penal Administrativo las siguientes:

a) Es de naturaleza penal, en cuanto persigue como objeto castigar los actos ejecutados contra el tenor de las leyes o reglamentos administrativos (faltas o infracciones), mirando más bien al hecho que al infractor [30], por lo que el Derecho Penal Administrativo se acerca más a la escuela clásica del Derecho Criminal y consecuentemente se aleja de la escuela positiva y sus continuadores y superadores.

b) Su contenido se encuentra ampliamente repartido por lo que se hace más dificil su ordenación y sistematización, teniéndose necesidad de consultar numerosas leyes y reglamentos sobre materias diferentes y que no tienen entre sí afinidad material alguna.

c) En materia penal administrativa, la autoridad tiene mayor arbitrio que la judicial en donde las garantías constituidas a favor del delincuente reducen notablemente la libertad de acción del tribunal. Pero es conveniente que el mayor número de esas garantías se apliquen también a la actividad sancionadora de la Administración, para disminuir su arbitrariedad.

d) Para la aplicación y ejecución del Derecho Penal Administrativo son competentes órganos del Poder Ejecutivo, con independencia de los judiciales. Se puede hablar de potestad sancionadora de la Administración cuando es ésta la que conoce del hecho y ejecuta la sanción.

e) El repertorio de penas es más reducido en el Derecho Penal Administrativo. En el Derecho Criminal el sistema de penas se basa en las privativas de libertad; en el Derecho sancionador de la Administración la tónica la dan las penas pecuniarias. [31]

El penalista mexicano Luis Fernández Doblado no acepta la autonomía del Derecho Penal Administrativo en relación con el Derecho Penal común, en virtud de que en ambos se

---

[30] NOTA: Esto es contrario a la construcción jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y a lo preceptuado por el artículo 22 Constitucional, lo cuál se puede observar en el capítulo 4.
[31] *Citado por* LOMELÍ, Op. Cit. págs. 149-150

advierten caracteres que de ninguna manera pueden dar margen a una distinción de carácter ontológico, y no existe tampoco ese tipo de diferencia entre las contravenciones y los delitos. [32]

Por último, la licenciada Lomelí Cerezo señala lo siguiente: "en mi concepto, tienen razón los opositores de la teoría autonomista, siendo enteramente fundadas las objeciones y críticas que han formulado respecto de dicha doctrina. Suscribo con toda convicción la tesis que sostiene que tanto el Derecho Penal Administrativo, como el Derecho Penal Tributario o Fiscal, por su naturaleza esencialmente represiva o punitiva, forman parte del Derecho Penal común, constituyendo regulaciones *especiales* de este último cuerpo jurídico y estando regidos por sus principios generales, con ciertas modificaciones o adaptaciones, las cuáles no son, sin embargo, suficientes para modificar su naturaleza y justificar el que se considere a dichos ordenamientos como dotados de autonomía científica en relación con el Derecho penal o bien, como perteneciendo exclusivamente al Derecho Administrativo". [33]

En mi opinión, después de analizar las opiniones de tan distinguidos autores, no existe hasta la fecha una autonomía científica del Derecho Penal Administrativo, y de su rama, el Derecho Penal Fiscal, por no contar éstos con una materia o campo de aplicación propios determinados inequívocamente, pues como se ha visto anteriormente, no hay diferencia esencial o cualitativa entre los delitos y las contravenciones, y una misma transgresión puede revestir uno u otro carácter, según lo determine el legislador. Tampoco tienen un cuerpo de principios propios y exclusivos, sino que necesitan recurrir, para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas, a los principios del Derecho Penal general, criterio que ha sido adoptado por nuestros tribunales fiscales y judiciales en diversas ejecutorias, las cuáles serán citadas mas adelante en el inciso 3.6. Por lo tanto, coincido totalmente con los adversarios de la doctrina autonomista del Derecho Penal Fiscal.

3.4. El Derecho Penal Fiscal es un sector especial del Derecho Penal Común

Existe un respetable grupo de tratadistas de Derecho Fiscal que sostiene que el conjunto de normas jurídicas que establecen sanciones como una consecuencia inmediata de las violaciones a las leyes tributarias, constituye una parte del Derecho Penal común u ordinario, y por tanto, están sujetas a las reglas y principios del Derecho Penal.

Podemos mencionar, entre otros, a Adolfo Merkl y Edmundo Mezger, en Alemania; a Luis Jiménez de Asúa y Fernando Sáinz de Bujanda, en España; a Vicente Manzini y Arturo Rocco, en Italia; a Rafael Bielsa, Eugenio Aftalión y Francisco L. Megegazzi, en Argentina; y a Margarita Lomelí Cerezo, Efraín Urzúa Macías, Luis Fernández Doblado, Abdón Hernández Esparza, Raúl Rodríguez Lobato, Miguel Angel García Domínguez, Jesús

[32] Idem, pág. 151
[33] Idem, pág. 155

Quintana Valtierra y Sergio Francisco de la Garza, en México; todos ellos ya citados a lo largo de la presente investigación.

Sáinz de Bujanda sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria y que la única diferencia es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra. Por consecuencia, **el Derecho Penal Tributario es una parte especial del Derecho Penal común.** [34]

La licenciada Lomelí Cerezo, como se vio con anterioridad, establece que tanto el Derecho Penal Administrativo como el Derecho Penal Tributario o Fiscal, por su naturaleza esencialmente represiva, forman parte del Derecho Penal común **constituyendo regulaciones *especiales* de este último**, los que se regirán por sus principios generales, pero con ciertas modificaciones o adaptaciones.

Francisco De la Garza se coloca dentro de esa corriente, ya que considera que las normas jurídicas que consagran los ilícitos tributarios y sus sanciones no difieren ontológicamente, sino en forma accidental, de las normas jurídicas penales ordinarias y que existe además una coincidencia de principios entre los del Derecho Penal común y los del Derecho Penal Fiscal.

Sin embargo –continúa diciendo- "debemos reconocer que existen algunas particularidades en el Derecho Penal Fiscal que lo separan del Derecho Penal común, y que por tanto se producen algunas excepciones a las reglas generales del Derecho Penal común". Según el autor, tales particularidades o diferencias entre las normas del Derecho Penal común y las del Derecho Penal Fiscal podrían ser las siguientes: Las penas a las normas jurídicas, las cuáles no existen en el Derecho Penal común; la responsabilidad fiscal no es necesariamente la del acto personal (por el hecho propio) lo que evidentemente es una excepción al principio general del Derecho Penal común, que si no se justifica en conciencia, se explica en la Ley por la necesidad fiscal, además de que la presunción de culpa o dolo tiene cierto apoyo en la colaboración que existe en ciertos órdenes de actividades, por ejemplo entre el patrón y los factores de un negocio, aunque dicha presunción no debe ser siempre *juris et de jure*, pues ello puede resultar arbitrario e injusto; en el Derecho Penal común se aplica la Ley que rige en el momento de la condena si es más favorable al reo; por el contrario, la norma penal tributaria de carácter temporal o excepcional puede aplicarse aún después de abrogada, si el hecho se cometió bajo el vigor de aquella norma (sic)". [35] Sobre este último punto, cabe hacer mención de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunció en el sentido de que el principio de retroactividad en materia penal debe ser aplicado a las multas fiscales, en la Tesis de Jurisprudencia número 8/28 publicada bajo el rubro: MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE

---

[34] Op. Cit, pág. 180

[35] DE LA GARZA, Op. Cit. págs. 786-787

RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR, la cuál fue citada en el inciso 2.3.2 de la presente investigación, lo que pone de manifiesto la tendencia penalista de las infracciones fiscales de dicho Tribunal.

Corrobora todo lo anterior, las conclusiones que a continuación se transcriben, aprobadas en las I Jornadas Luso – Hispano – Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en Curia Portugal en 1967.

> *5ª.- Se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código Penal y las tipificadas en las leyes tributarias. Sin embargo, se reconoce también la existencia de diferencias notables en el respectivo régimen legal de aplicación, en la medida en que las primeras deben ser siempre aplicadas por la autoridad judicial, de acuerdo con el principio "nulla poena sino previo judicio", y las segundas pueden ser impuestas por la Administración Pública mediante procesos legales especiales."* [36]
>
> *6ª- Así, formuladas las precedentes diferencias y especificaciones, se estima que, en lo relativo al concepto y clases de las infracciones, todas aquellas que revisten naturaleza punitiva, tanto las aplicables inmediatamente por la Administración como las aplicables por los órganos judiciales, deben inspirarse fundamentalmente en los principios de tipicidad, ilicitud y culpabilidad, elaborados por la dogmática jurídico penal.* [37]

3.5. La Legislación Mexicana

La Constitución Mexicana, en su artículo 21, distingue entre delitos y faltas al establecer la competencia de la autoridad judicial para castigar los delitos, mediante la imposición de penas, y la competencia de la autoridad administrativa para sancionar las infracciones o faltas con multa y arresto. Dicho artículo dice así:

"La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. ***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 permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas. ..."*

---

[36] Idem, pág. 787
[37] Idem., pág. 799

El artículo 73 fracción XXI de la Constitución también hace dicha distinción al facultar al Congreso de la Unión para definir los **delitos** y **faltas** contra la Federación y fijar los **castigos** que por ellos deban imponerse.

Asimismo, el artículo 109 de la Carta Magna distingue entre delitos y faltas en que pueden incurrir los servidores públicos, al determinar que la comisión de delitos por parte de cualquier servidor público será perseguida y sancionada en los términos de la legislación penal, y que se aplicarán sanciones a los citados servidores por los actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deban observar en el desempeño de sus empleos, cargos y comisiones, agregando que los procedimientos para la aplicación de las sanciones mencionadas se desarrollarán autónomamente y que no podrán imponerse dos veces por una sola conducta sanciones de la misma naturaleza.

Por lo que se refiere a la legislación fiscal, también separa la competencia judicial para conocer de los delitos fiscales y castigarlos, de la que corresponde a las autoridades hacendarias para sancionar administrativamente las infracciones a las leyes tributarias, jurisdicciones que son independientes entre sí y pueden coexistir respecto de algunos delitos fiscales, como sucede en el contrabando, omisiones del pago de contribuciones o de presentación de declaraciones, en virtud de las disposiciones de los artículos 70 y 94 del Código Fiscal de la Federación, que dicen lo siguiente:

> *"Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal..."*
>
> *"Artículo 94.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal."*

Queda claro pues, que nuestra legislación distingue entre delitos e infracciones, pero únicamente por lo que ve a la competencia jurisdiccional para la imposición de sanciones; es decir, cuando se trate de "delitos fiscales" –los cuáles se encuentran tipificados y regulados expresamente en el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación en vigor- será la Autoridad Judicial la encargada de su persecución y de la imposición de las penas correspondientes; y cuando se trate de "infracciones fiscales", que se encuentran reguladas en el Capítulo I del mismo Título, será la Autoridad Administrativa la que investigue la posible comisión de las mismas, así como la que imponga las sanciones a que haya lugar. Lo anterior, independientemente de que en un mismo hecho puedan concurrir –simultánea y paralelamente- delitos e infracciones, por así permitirlo el ordenamiento legal antes referido;

lo cuál considero que es incorrecto por contravenir abiertamente el principio jurídico "non bis in ídem" consagrado en el artículo 23 Constitucional, como se verá más adelante en el inciso 4.2. Pero ello, no debe conducirnos a la errónea conclusión de que los delitos y las infracciones gozan de una naturaleza jurídica distinta.

3.6. La Jurisprudencia

Tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el Tribunal Fiscal de la Federación, han declarado aplicables a las infracciones fiscales los principios generales de la dogmática jurídico penal, ya que admiten la naturaleza penal de éstas. Esto equivale, en realidad, a desconocer la autonomía del Derecho Penal Fiscal que ha sido propuesta por numerosos y distinguidos autores internacionales; y por otro lado, a reconocer que éste forma parte del Derecho Penal común pero como un sector "especial" del mismo, dadas las peculiaridades y características propias del Derecho Fiscal.

Desde hace ya varias décadas, el Tribunal Fiscal de la Federación se pronunció en el sentido de que es aplicable a las penas administrativas la doctrina general penal, en una Jurisprudencia resuelta el 16 de mayo de 1938 que a la letra dice:

PENAS ADMINISTRATIVAS. *Por serles aplicable la doctrina general penal, rige sobre el particular el principio general de que "no hay pena sin ley", y de que no pueden aplicarse por analogía, ni por mayoría de razón. Contradicción de Sentencias entre 3374/37 y 23446/37.- Resuelta el 16 de mayo de 1938, por mayoría de votos. R.T.F.F. 1937-48, p. 106. Jurisprudencia. Sala Superior. Primera Epoca. Página 255*

Posteriormente, el Pleno de dicho Tribunal, en el juicio 31/68/4002/67, reiteró el criterio de la aplicación de los principios generales del Derecho Penal ordinario a las infracciones y sanciones fiscales, expresando al respecto lo siguiente:

"La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en la revisión fiscal 273/50 visible en la página 92 del Informe de la Sala Auxiliar correspondiente al año de 1955, que son aplicables a las infracciones fiscales los principios del Derecho Penal Ordinario, lo que equivale en la realidad a desconocer que el Derecho Penal Fiscal tenga una autonomía ya que ese alto cuerpo jurisdiccional en la revisión aludida ha declarado que pertenecen a la misma categoría los delitos fiscales y otras infracciones no calificadas como delictuosas". [38]

[38] R.T.F.F., número 379-381, Tercer Trimestre, 1968, pág. 131

Y así, después de varios años, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, reiteró dicho criterio en la siguiente ejecutoria:

PRINCIPIOS GENERALES DEL 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 45 de ese ordenamiento establece la supletoriedad del Código Federal 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 en el 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, sancionadas por las autoridades 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 ambas, elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa, únicamente es en cuanto 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 las 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.* (Lo subrayado es énfasis)

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. Fecha de Publicación Enero - Mayo de 1981, Sala Superior, 2a. Epoca, Año IV, Volumen 16 y 17, Página 569."

Por otro lado, el Poder Judicial de la Federación también se ha pronunciado al respecto, y es así como la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación adoptó el criterio de que deben aplicarse a las multas fiscales los principios generales del Derecho Penal, en virtud de la naturaleza penal de éstas, emitiendo la ya tan mencionada Tesis de Jurisprudencia número 8/28 que fue citada en el inciso 2.3.2 de la presente investigación, bajo el rubro: MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.

Asimismo, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en la Revisión Fiscal número 4409/70 (145/65), del 11 de diciembre de 1972, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, volumen 48, 6ª parte, página 23, Séptima Época, ha sostenido lo siguiente:

MULTAS E INFRACCIONES. 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 tratándose de infracciones y multas administrativas, y a los procedimientos relativos, 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 en alguna forma 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, y que los motivos de justicia y protección a la dignidad de la persona humana que rigen tales garantías tienen la misma validez en todos los casos apuntados, y tienden con las mismas bases a limitar la actuación despótica del Estado.* (Lo subrayado es énfasis)

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Precedentes: Revisión Fiscal 449/70 (145/65). Item Covalin. 11 de diciembre de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

De todo lo anterior, se llega a la conclusión de que no existe diferencia sustancial o cualitativa entre las infracciones fiscales y los delitos, y en tal virtud, debe considerarse al conjunto de normas jurídicas que establecen sanciones por las violaciones o transgresiones a las leyes tributarias, denominado por la doctrina "Derecho Penal Fiscal", como un sector especial del Derecho Penal ordinario, cuya especialidad se explica por las peculiaridades o características propias del Derecho Fiscal, que producen algunas excepciones a las reglas generales de aquél, pero que de ninguna manera lo dotan de autonomía plena respecto de sus principios rectores, con lo que queda descartada en definitiva, la teoría autonomista del Derecho Penal Fiscal que ha sido sostenida por una gran parte de la doctrina jurídico fiscal administrativa, como se ha visto a lo largo de la presente investigación.

4. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES

Ahora bien, los principios generales del Derecho Penal a que se han referido, en particular, la doctrina, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación, lo cuáles, como se vio con anterioridad, deben ser aplicados al campo de las infracciones y sanciones fiscales, serán materia del presente capítulo.

4.1. Principio de legalidad

Dicho principio, contenido en el artículo 14 de la Constitución Federal, exige en tanto las hipótesis delictuosas o contravencionales, como las sanciones que les corresponden, deben estar establecidas en una ley que tenga esa naturaleza tanto formal como materialmente, es decir, que tenga su origen en el Poder Legislativo y sea una norma que cree situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

El principio de legalidad *nullum crimen, nulla poena sine lege*, se aplica tanto a los delitos como a las contravenciones o infracciones simples. La única excepción en el Derecho Mexicano es en lo que concierne a las faltas a los reglamentos de policía y gubernativos, que según el artículo 21 Constitucional pueden ser contenidos en los bandos de policía y buen gobierno expedidos por los Ayuntamientos, los cuales no tienen carácter formalmente legislativo, y aunque ha sido controvertida la interpretación de aquel numeral constitucional que justifica la existencia de los mismos, considero que en el derecho mexicano han sido aceptado plenamente; además, la propia Suprema Corte de Justicia ha admitido la constitucionalidad de la facultad de las autoridades administrativas para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, ajustándose a las disposiciones de los mismos. En la materia fiscal, sin embargo, no se ha admitido que las infracciones y sanciones se establezcan en los reglamentos, pues se consideran materia propia de las leyes y en éstas es donde se regulan generalmente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha recogido el principio de legalidad en numerosas tesis, entre las que puede citarse la ya añeja pero aplicable Jurisprudencia número 1176 que expresa lo siguiente:

***MULTAS**. Si las que impongan las autoridades administrativas no se ajustan estrictamente a la ley, contra ellas procede conceder el amparo.*

Quinta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1988. Parte: Parte II. Tesis de Jurisprudencia: 1176. Página: 1891.

Por otro lado, también supone dicho principio que no pueden imponerse sanciones por infracción a las leyes administrativas o fiscales por simple analogía o mayoría de razón,

sino que la pena debe estar prevista en la ley y ser exactamente aplicable a la infracción de que se trate.

La aplicación de una sanción por analogía tendrá lugar en los casos en que se haga extensiva una pena a una situación no prevista expresamente por la ley que señala la sanción.

La imposición de sanciones por mayoría de razón se presentará en los casos en que la ley establece una sanción a un ilícito determinado, y la autoridad sancionadora tiene en consideración hechos u omisiones, estimándolos de mayor gravedad o ilicitud que los contemplados como infracciones en la ley de que se trate.

En materia tributaria, dicha prohibición constitucional está reforzada por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que expresa: *"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta".*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció al respecto en una ejecutoria dictada el 13 de octubre de 1955 que resolvió la revisión fiscal número 290/54, bajo la ponencia del Señor Ministro Mariano Azuela Rivera, y que establece lo siguiente:

AUTOMOVILES Y CAMIONES ENSAMBLADOS, LEY DEL IMPUESTO SOBRE. EN MATERIA DE CLAUSURAS PREVENTIVAS, NO CABE APLICAR SUPLETORIAMENTE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES. *Aun cuando el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados declara supletoria la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la posibilidad concreta de aplicar determinado precepto de esta última ley depende del contenido de la disposición de que se trate y de la naturaleza de las medidas que adopte dentro del procedimiento de cobro del impuesto. La clausura preventiva de negocios por falta de cumplimiento de la obligación tributaria implica la imposición de una sanción; si bien es cierto que la clausura constituye una parte del procedimiento del cobro del gravamen de acuerdo con la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, es desde el punto de vista del derecho sustantivo una sanción, por el perjuicio económico que resiente el causante con el cierre de su negocio; además, en virtud de la clausura, se afectan en múltiples casos derechos de terceros, por lo que tal medida no debe aplicarse sino cuando esté consignada expresamente en la ley de la materia, pues es un principio general de derecho administrativo el que declara que la sanción debe estar expresamente determinada en la norma y el órgano administrativo debe aplicar el castigo dentro de los límites que aquélla fije. Así, como la Ley del Impuesto sobre Camiones y Automóviles Ensamblados no ordena la clausura del negocio por falta del pago del impuesto, la autoridad fiscal no puede imponer dicha sanción aplicando por analogía la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.* (Lo subrayado es énfasis)
Precedentes: Revisión fiscal 290/54. Equipos y Automotrices, S.A. 13 de octubre de 1955. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Rivera. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: CXXVI. Tesis: Página: 191

Asimismo, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siguiendo el criterio de la Suprema Corte, sustentó la siguiente tesis:

MULTAS NO DEBEN IMPONERSE POR ANALOGIA. *La facultad otorgada por las leyes a las autoridades públicas para sancionar una infracción, debe ajustarse en materia administrativa en forma estricta a la ley que permite imponerlas, pues no deben quedar al arbitrio de quien las impone. En ese orden de ideas, la autoridad al ejercer sus funciones, debe sujetarse al marco legal de sus atribuciones, que además deben examinarse en materia administrativa a través del principio de estricto derecho, toda vez que si un particular comete una infracción que amerita una sanción, la autoridad no está facultada para aplicar por analogía la sanción de que se trate, pues de hacerlo vulnera la garantía de legalidad consignada en el artículo 14 constitucional.*
PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO
Amparo directo 275/87. Celanese Mexicana, S. A. 27 de mayo de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: J. S. Eduardo Aguilar Cota. Secretario: Maximiliano Toral Pérez.. Séptima Epoca. Fuente: Informe 1987. Parte : Parte III. Tesis: Página: 66

Un autor francés especializado en Derecho Fiscal, dice: "El principio, la regla *nullum crimen sine lege*, que constituye el elemento legal, se aplica íntegramente en materia fiscal: ningún acto fraudulento y peligroso para el Tesoro puede considerarse como una infracción punible, si la ley no lo incrimina formalmente". [1]

Según el jurista argentino Manuel Andreozzi, "la contravención tributaria, para ser tal, también debe estar en la ley. Si la ley caracteriza la infracción pero no determina los límites de la pena, no ha creado la contravención, porque para la doctrina penal, la violación y su castigo constituyen una unidad conceptual. No hay delito ni violación no delictiva sin ley que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena". [2]

4.2. Principio de "non bis in ídem"

El artículo 23 Constitucional Federal establece como derecho individual público que ninguna persona puede ser juzgada dos veces por el mismo delito. Ese principio se formula como "non bis in ídem".

---

[1] LOMELÍ CEREZO Margarita, *Derecho Fiscal Represivo,* segunda edición, Editorial Porrúa S.A., México 1997, pág. 65
[2] Ibídem.

El problema del alcance de esta garantía en el campo tributario ha surgido principalmente en torno a la cuestión derivada de ciertas normas tributarias, en virtud de las cuales los mismos hechos u omisiones constituyen, a la vez, delitos e infracciones fiscales, como sucede en el contrabando, la omisión del pago de contribuciones o presentación de declaraciones, dándose origen a dos procedimientos sancionatorios diversos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro, que se tramite ante las autoridades administrativas, para constatar y sancionar la infracción de carácter administrativo.

El ejemplo más ilustrativo de esta situación y, a la vez, el más frecuente en la práctica es el del contrabando, como se demuestra a continuación.

De acuerdo con el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación en vigor:

> *"Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías en los siguientes casos:*
>
> *I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse*
> *II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.*
> *III. De importación o exportación prohibida*
>
> *También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello".*

Por su parte, la Ley Aduanera en vigor a partir del 1° de abril de 1996, dispone:

> *Artículo 176.- Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías en cualquiera de los siguientes casos:*
>
> *I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias que deban cubrirse.*
> *II. Sin permiso de la autoridad competente o (...) sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la Ley de Comercio Exterior, por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria, o los relativos a normas oficiales mexicanas, etiquetas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación.*
> *III. Cuando su importación o exportación esté prohibida.*

IV. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si éstas no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.

V. Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores.

VI. Cuando se extraigan mercancías de recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello".

Como se advierte de las transcripciones anteriores, en los supuestos mencionados por el artículo 176 de la Ley Aduanera, fracción I y III, así como la parte de la fracción II que se refiere a la ausencia del permiso de la autoridad competente , los hechos tipificados como infracción son los mismos que señala el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, como constitutivos del delito de contrabando, lo que ocasiona que existan los dos procedimientos a que antes se ha aludido.

La posibilidad de que existan dos procedimientos diversos para sancionar tanto penal como administrativamente un mismo ilícito cometido por un mismo contribuyente, queda corroborada en el texto del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se indica que:

"La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, ASÍ COMO DE LAS PENAS QUE IMPONGAN LAS AUTORIDADES JUDICIALES CUANDO SE INCURRA EN RESPONSABILIDAD PENAL".

Asimismo, esta posibilidad está expresamente prevista por el artículo 94 del mismo Código que establece:

"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal".

Esta situación tan especial no se presenta en otros sistemas jurídicos. En España, el Código Penal de 1928, en su artículo 853, disponía: *En ningún caso podrá castigarse un mismo hecho con sanción judicial y gubernativa.* Garrido Falla dice que: "este precepto recogía el principio *non bis in idem* que se aplica en relación con las sanciones impuestas en las vías administrativa y penal, puesto que en ambos supuestos se castiga igualmente en virtud de

la misma relación que une al individuo con el Estado y por causa de una única transgresión cometida. El que la competencia para sancionarla se haya querido atribuir a uno u otro organismo estatal o incluso el hecho menos disculpable de que por una falta de coordinación de las competencias estatales se haya atribuido simultáneamente a las dos jurisdicciones, no puede redundar en perjuicio del ciudadano".[3]

En Italia, según la Ley de 7 de enero de 1929, la competencia en caso de delito fiscal es exclusivamente judicial, sin que se castigue el mismo hecho en la vía administrativa, y todavía más, aunque la autoridad fiscal puede proceder al cobro del impuesto, sin esperar el desenlace del juicio penal, cuando la existencia del delito depende de la resolución de una controversia que concierne al impuesto, el Tribunal a quien pertenece el conocimiento del delito, decide también en la misma sentencia la controversia relativa al tributo, derogándose así la norma del Código de Procedimientos Penales, que atribuye al juez penal la facultad de remitir al juez civil o administrativo la resolución de la controversia que compete a este último y de la que depende la decisión sobre la existencia del delito. [4]

En el derecho argentino, sólo cuando el contrabando se comete en zona fiscal, es decir, sometida a la jurisdicción de alguna aduana, el Administrador respectivo es quien instruye el sumario, aprecia y juzga el hecho, dicta la resolución administrativa y pasa luego los autos al juez federal quien examina y conoce, con exclusividad, de todo lo concerniente a su investigación y sanciones correspondientes y sólo solicita la intervención de la aduana para los efectos puramente administrativos referentes a la liquidación de derechos, su cobro, depósito de los efectos con que delinquió, etc. [5]

En el derecho mexicano, el principio de la unidad del poder jurisdiccional y del proceso ha sido desconocido en lo que se refiere a los delitos fiscales que constituyen, al mismo tiempo, infracciones administrativas y que ocasionan los dos procesos, el judicial y el administrativo de acuerdo con las disposiciones fiscales a que antes me he referido. Con ello, podría resultar también violado el artículo 49 de nuestra Constitución Federal, en lo que concierne al principio de separación de poderes.

Asimismo, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación admiten la duplicidad de procesos, considerando independientes el procedimiento judicial y el administrativo instruidos para sancionar la misma transgresión, concretamente el contrabando.

Las resoluciones de la Suprema Corte, dictadas en las últimas décadas en relación con esta materia, son –entre muchas otras- las que a continuación se citan:

CONTRABANDO, SANCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS POR EL. *Los procedimientos penales y administrativos en los casos de contrabando, aun cuando tengan*

---

[3] *Citado por* LOMELÍ, Op. Cit., pág. 100
[4] Ídem., pág. 101
[5] Ibídem.

puntos de contacto, son distintos y el segundo no puede considerarse como un verdadero juicio sino únicamente como un procedimiento de orden administrativo tendiente a fijar responsabilidades del mismo orden, diverso en todo de la penal, ya que éste sin duda alguna debe conceptuarse como verdadero juicio; por tanto, no se viola el artículo 23 constitucional, cuando se impone una sanción administrativa y una penal por un contrabando.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: CVII.. Tesis: Página: 946

ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL. *En la ejecutoria anterior, la corte ha establecido que el alcance del artículo 23 constitucional, se limita a que, una vez concluido un juicio por sentencia válida, no puede ser iniciado nuevo proceso para esclarecer el mismo hecho, pero si a un individuo se le ha impuesto una pena administrativa, por determinado hecho delictuoso, y después se le consigna a la autoridad judicial, para que le abra proceso por ese mismo hecho, no existe violación del artículo constitucional citado.*

Precedentes: Noriega Pedro. Pág. 7232 Tomo LXXIII. 25 de septiembre de 1942. Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: LXXIII Tesis: Página: 7232

ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL, ALCANCE DEL. *El alcance del artículo 23 constitucional se limita a que una vez concluida por sentencia válida un juicio, no puede ser iniciado nuevo proceso, para esclarecer el hecho. Ahora bien, cuando una autoridad administrativa impone determinada pana por infracciones de su incumbencia, no juzga, jurídicamente hablando, al inculpado, toda vez que una sentencia requiere y supone el ejercicio de la acción penal, por parte del Ministerio Público, la incoación de un proceso, en el que la autoridad judicial concede amplia libertad al reo, para formular su defensa y se observan los requisitos esenciales de la ley objetiva; todo lo cual no ocurre con aquellas resoluciones emanadas de una autoridad administrativa, que por referirse a hechos de menor trascendencia, son castigados con penas de inferior cuantía, que aplica dicha autoridad, con mayor libertad de apreciación; por tanto, si a un individuo se le ha impuesto una pena administrativa, por determinado hecho delictuoso, y después se le consigna a una autoridad judicial, para que le abra proceso por este mismo hecho, no existe violación del artículo 23 constitucional.*

Precedentes: TOMO XXXV, Pág. 2190. Lee Fernando.- 17 de agosto de 1932. Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte : XXXV Tesis: Página: 2190

ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES Y CELEBRACION DE ESPECTACULOS PUBLICOS EN EL DISTRITO FEDERAL, REGLAMENTO PARA EL FUNCIONAMIENTO DE. SU ARTICULO 141, NO ES VIOLATORIO DEL

ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL. La circunstancia de que una misma conducta humana pueda ser generadora de diversas consecuencias de derecho, cada una de las cuales, a su vez, pueda estar afectada con diversa sanción, como pudiera ser la clausura, la multa y la cancelación de la licencia o el permiso, no supone que se viole el artículo 23 constitucional, que establece el principio de "non bis in idem", también aplicable a la materia administrativa. En efecto, lo que ese principio prohibe es que una misma consecuencia de dicha conducta, se castigue doblemente con la misma sanción, o bien que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga idéntica sanción, lo que no acontece con lo establecido en el artículo 141 del Reglamento para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públicos en el Distrito Federal, porque aun suponiendo que este precepto prevea para un mismo acto varias sanciones, ello se debe precisamente a las diversas consecuencias jurídicas que genera la conducta, razón por la cual tal dispositivo no infringe lo establecido en el artículo 23 constitucional.

Precedentes: Amparo en revisión 995/94. Guillermo Hernández Hernández. 19 de octubre de 1994. Cinco votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Jorge Quezada Mendoza. Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte : XIV- Diciembre Tesis: 2a. XVII/94 Página: 45

Sin embargo, ha discrepado de las tesis anteriores, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte, al sostener lo siguiente: "La obligación de una persona de pagar determinadas cantidades en numerario para satisfacer las prestaciones fiscales evadidas con motivo del contrabando del que se le consideró responsable, constituye un crédito fiscal, que se determina por la Secretaría de Hacienda o por los órganos fiscales autónomos; pero tal crédito fiscal está subordinado a la prueba de la existencia del contrabando. De donde se deduce, que si el hecho delictuoso no existe, tampoco el crédito fiscal, puesto que carece de derecho la Hacienda pública para cobrar lo que no se le adeuda; y la resolución que declara que no hubo contrabando, viene a producir, aunque sin expresarlo, la inexistencia del crédito fiscal, porque si no hubo contrabando, tampoco pudo haber evasión de impuestos. En caso de que éstos ya se hayan hecho efectivos con el producto del remate de las mercancías partiendo del falso supuesto de la existencia de un hecho delictuoso, deben devolverse al interesado." [6]

Asimismo, la Primera y Segunda Sala de la Suprema Corte, en las tesis que a continuación se citan, reprobaron la duplicidad de procesos para una misma transgresión, por contravenir así el principio consagrado en el artículo 23 Constitucional que nos ocupa.

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Aún cuando están autorizadas para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, si tales infracciones dan lugar a

[6] Revisión Fiscal número 319/53, Sala Auxiliar de la Suprema Corte, Semanario Judicial de la Federación, 1954., pág. 325

la incoación de un procedimiento judicial, la competencia de las autoridades administrativas desaparece, toda vez que no son ellas las capacitadas para resolver acerca de la responsabilidad penal de los individuos, pues si se admitiera que un mismo hecho pudiera considerarse, a la vez, como infracción a los reglamentos citados y como constitutivo de un delito, y penarse por uno y otro de estos aspectos, se llegaría a la posibilidad de castigar a una misma persona dos veces por un solo hecho, lo cual es contrario a lo mandado por el artículo 23 constitucional.

TOMO XXXIII, Pág. 1202.- Molina Vicente.- 10 de octubre de 1931. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: XXXIII Tesis: Página: 1202

ARTICULO 23 CONSTITUCIONAL, VIOLACION DEL. *Aunque la Suprema Corte de Justicia ha resuelto que no puede considerarse violado el artículo 23 constitucional, sino en el caso de que sea la autoridad judicial la que haya juzgado y sancionado con anterioridad al hecho que se trata de juzgar y sancionar por segunda vez, no es menos cierto que si al haber conocido la Secretaría de la Economía de las infracciones al Reglamento de Trabajos Petroleros, por las que impuso sanciones administrativas, agotó la materia, y por lo mismo, de estas infracciones no debió ocuparse ya la autoridad judicial.*

Precedentes: TOMO LXXXIII, Pág. 3901. Martínez Paz Y.- 13 de marzo de 1945. Cinco votos. Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: LXXXIII Tesis: Página: 3901

Por lo que se refiere al Tribunal Fiscal de la Federación, en virtud de que no tiene facultades para resolver cuestiones sobre constitucionalidad de leyes, ni puede dejar de aplicar las que considere inconstitucionales, se ha limitado a seguir la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia en este punto, declarando que puede instruirse un expediente administrativo de contrabando, destinado a determinar las responsabilidades fiscales consiguientes, con independencia del proceso judicial penal [7] ; tesis que ha sido fielmente aplicada hasta la fecha por las diversas Salas del Tribunal.[8]

4.2.1. Corriente doctrinaria que considera que no hay violación constitucional

El penalista Manuel Rivera Silva, quién fue Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su libro sobre *Los Delitos Fiscales Comentados*, escribió que "un solo acto, sin mermas ni alteración de su idiosincrasia, puede ser contemplado en formas diferentes según sea el ángulo de observación, siendo así posible la concomitancia y concurrencia de un

[7] R.T.F.F., Compilación de Tesis del Pleno, 1937-1948, pág. 101
[8] R.T.F.F., Noviembre de 1995, pág. 44

aspecto que conculca las normas necesarias para la buena vida social (aspecto penal) con otro que viola el cumplimiento de las obligaciones impositivas (aspecto administrativo). Estos aspectos son plenariamente diferentes, y su identificación no puede existir en ninguno de sus perfiles, resultando controvertible que la estimación sobre el aspecto penal no invade ni influye en la estimación jurídica que por otro lado las autoridades fiscales hagan por el aspecto administrativo. La duplicidad de estimaciones no lesiona el principio del artículo 23 Constitucional, que prohibe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otra por la infracción administrativa, que concurrentemente con el delito se puede presentar. Por último, debe indicarse que la duplicidad de estimaciones no hiere el principio de la cosa juzgada, pues la irrevocabilidad de la sentencia penal lo único que impide, como señala Florian, son otros procesos sobre la misma cosa, de donde nace la *exceptio res judicata*, que constituye un impedimento absoluto contra el ejercicio de la acción penal, pero no contra la estimación fiscal (donde no se ejercita acción penal), que resuelva sobre una ilicitud administrativa. La sentencia penal sobre lo que establece la verdad legal, es sobre la comisión del delito, la responsabilidad y la pena, y la resolución administrativa que no considera ninguno de esos puntos, puede dictarse sin agravio de la verdad establecida". [9]

A su vez, Ricardo Sergio de la Roa Vélez, en su tesis sobre *"El Contrabando, Ilícito Administrativo y Penal"*, sostiene que "en los referidos ilícitos existen diferencias no de grado, sino de esencia, que son: a) Que la infracción es una conducta que lesiona o desconoce el orden jurídico administrativo mientras que el delito vulnera las normas que forman parte del Derecho Penal Común; b) Que la infracción contiene una violación a los intereses cuyo cuidado se encomendó a la administración pública mientras que en el delito se lesiona fundamentalmente los derechos subjetivos de la colectividad o del Estado; c) Que la infracción puede ser atribuida a personas físicas y morales mientras que el delito únicamente puede ser realizado por personas físicas y d) Que la infracción administrativa puede existir aun cuando no concurra el dolo y la culpa, mientras que el delito requiere siempre el dolo". [10]

Eduardo Jolly Iturbide también sostiene que la duplicidad de ilícitos administrativo y criminal no violan la prohibición del artículo 23 Constitucional. Expresa: "Los hechos punibles no conllevan una repetición o duplicidad de sanciones, aun cuando estén previstos como ilícitos en distintos niveles normativos; no se recalifica y penaliza dos veces un mismo hecho, dentro del área penal; la potestad sancionadora y las sanciones que se establecen para la infracción administrativa son distintas de las que se estatuyen para el delito". [11]

---

[9] RIVERA SILVA Manuel, *Los delitos fiscales comentados*, México 1949, págs. 28-89

[10] *Citado por* DE LA GARZA Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima edición. Editorial Porrúa S.A., México 1981, pág. 792

[11] Ibidem.

4.2.2. Corriente doctrinaria que considera que existe violación Constitucional

Entre los autores de esta corriente se encuentra Servando J. Garza, quien consideró que existe una violación al artículo 23 Constitucional que prohibe que se juzgue a la misma persona dos veces por el mismo delito y que en la dualidad de procedimientos administrativo y judicial existen : a) Dualidad de juicios; b) Idéntica naturaleza de los juicios; c) Identidad de partes; y d) Identidad de delitos, por lo que se consagra una dualidad procesal con multiplicidad de sanciones, contraria al precepto constitucional. Afirma además que el principio conduce a la conclusión de que un mismo hecho no puede ser al mismo tiempo delito y falta, y que no existe diferencia esencial entre delito y falta, sólo de grado y de localización, y que la falta es un delito de menor cuantía.

El mismo autor refuta varias objeciones que se han hecho a su tesis:

a) *Es posible que un mismo hecho viole varias normas de carácter penal.* Existen dos hipótesis relativas a este punto: que con el mismo acto resulten dos delitos; entonces es principio consagrado en el articulo 58 del Código Penal, que se aplicará exclusivamente la pena del delito mayor, la que podrá aumentarse hasta una mitad más del maximado de su duración. O bien, un mismo hecho puede ser considerado como integrado el supuesto jurídico de dos o más normas penales. En este caso, el artículo 59 del mismo Código establece: "Cuando un delito pueda ser considerado bajo dos o más aspectos y bajo cada uno de ellos merezca una sanción diversa, se impondrá la mayor", pues el principio *non bis in ídem* sigue operando. En cambio, con la dualidad de procedimientos establecida por las leyes fiscales se crea el problema insoluble de la contradicción de sentencias, por no atender a los principios jurídicos expuestos que fundan la tradición correcta de nuestro Derecho Penal.

b) *Un mismo hecho puede contemplarse como violando al mismo tiempo el Derecho en dos planos, uno el del Derecho Penal y el otro, el del Derecho Administrativo.* Como ejemplo de este caso se aduce que un mismo hecho ilícito se considera delito y falta al mismo tiempo, pero el Licenciado Garza sostiene que el mismo principio *non bis in ídem* conduce a concluir que no debe un mismo hecho ser, al mismo tiempo, delito y falta, y además, no hay ninguna diferencia esencial entre delito y falta, sólo de grado y de localización –como se mencionó con anterioridad- : la falta es un delito de menor cuantía y se localiza en los reglamentos de policía y buen gobierno, conforme al artículo 21 constitucional.

c) *En la situación creada por las leyes fiscales mencionadas, no se llega a la contradicción de sentencias, porque nunca hay problema en la ejecución.* El Licenciado Garza estima que es cierto que no hay interferencia en la ejecución, pero que puede existir una contradicción de esencia en las resoluciones de la Suprema Corte con que culminan ambos procedimientos, pues una puede afirmar la no coincidencia del hecho del quejoso con el supuesto jurídico, y la otra afirmar lo contrario; y que elevar

esta posibilidad de contradicción de sentencias, como hacen las leyes fiscales, a la categoría de principio, es romper con la esencia del Derecho. [12]

El penalista Efraín Urzúa Macías, considera acertado el punto de vista de Servando J. Garza, ya que "por delito no debe entenderse determinado tipo o categoría legal, sino el hecho u omisión base del procedimiento represivo y, por otra parte, las formas procesales no son privativas de la organización judicial sino que también se encuentran en la administrativa, en algunas ocasiones en forma parecida (al menos materialmente) a la tramitación judicial, por lo que debe concluirse que si un hecho cae dentro de lo ilícito administrativo y es sancionado por la autoridad competente, es antijurídico que por el mismo hecho se abra un nuevo procedimiento judicial, sucesiva o simultáneamente y se imponga una pena, siendo, en este aspecto, frecuentemente arbitraria la autoridad administrativa y, lo que es más grave, tal vicio llega hasta la legislación, como ocurre en México respecto del delito de contrabando y el de defraudación fiscal". [13]

Margarita Lomelí Cerezo también se pronuncia por la inconstitucionalidad de esta duplicidad de configuración de un mismo hecho a la vez como contravención y como delito, con el corolario de los dos procesos y las dos sanciones. Sostiene que un hecho u omisión no puede ser a la vez delito y contravención, porque la esencia de ambos es la misma y sólo hay un diferencia de grado entre ellos, en relación con su gravedad, por lo que lógicamente debe ser una cosa u otra, pero no ambas a la vez, y en todo caso debe sancionarse una sola vez la infracción más grave; es decir, como delito. También sostiene que como la multa tiene carácter represivo y no reparatorio, éstas no son reparación del daño, como se quiere hacer aparecer, constituyendo dos sanciones distintas: la multa por la infracción y la cárcel por el delito. También sostiene que ambos procesos, el administrativo y el judicial, tienen carácter de tales a pesar de que se afirma lo contrario, y ambos son notoriamente similares, así como que la propia Suprema Corte ha reconocido el carácter de procesos a los procedimientos administrativos. [14]

Sergio Francisco de la Garza, sostiene al respecto lo siguiente: "Coincidimos totalmente con las tesis que sostienen que la dualidad de ilícitos respecto al mismo hecho, con sus correspondientes sanciones y procedimientos, contravienen abiertamente el artículo 23 Constitucional y deploramos que no obstante la claridad de las objeciones para quien estudia con objetividad este problema no haya conducido, a pesar del tiempo, a una rectificación legislativa que resulta imperativa ética y jurídicamente". [15]

Por mi parte, me adhiero con plena convicción a las opiniones de los autores antes citados en el sentido de que la dualidad de procedimientos para sancionar un mismo hecho (administrativo y judicial), viola el principio constitucional consagrado en el artículo 23

---

[12] GARZA Servando J., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultura, México 1959, págs., 144-161
[13] *Citado por* DE LA GARZA, Op Cit., págs. 792-793
[14] LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 109
[15] DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 793

Constitucional, conocido como "non bis in ídem", por considerarlas perfectamente fundadas.

En resumen, creo que para evitar la violación del principio antes mencionado, en estricto derecho, tendría que suprimirse dicha duplicidad de procesos (penal y administrativo) a que nos hemos referido, para lo cuál sería necesario que se optara por uno solo de ellos. Es decir, las transgresiones que actualmente constituyen a la vez delito e infracción administrativa, tendrían que configurarse, o bien, como delitos, o exclusivamente como contravenciones, escogiendo para darles el carácter delictual a aquéllas que, de acuerdo con la tradición jurídica y la conciencia social, se consideran verdaderamente graves y lesivas para los intereses de la colectividad, como el contrabando, falsedad premeditada en declaraciones, llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido y destrucción o alteración de aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales, y tipificando sólo como infracciones administrativas, los que no responden en la realidad social a esas exigencias.

De lo anterior resultaría que en los delitos fiscales la jurisdicción correspondería exclusivamente a la autoridad judicial, la que fijaría las penas corporales y pecuniarias establecidas por la ley que configurara el delito, ya fuera el Código Fiscal u otra ley ad hoc.

La autoridad administrativa sólo intervendría: 1) para hacer la denuncia de los hechos al Ministerio Público, a fin de que éste ejercitara la acción penal; 2) como coadyuvante del mismo Ministerio Público; y 3) para determinar los impuestos omitidos y hacerlos efectivos junto con las multas aplicadas por la autoridad judicial, cuando en definitiva se hubiera establecido la existencia del delito y, por consiguiente, de la evasión de impuestos.

Pero si se considera que la intervención de la autoridad judicial y la instauración de un proceso penal no son el medio más idóneo para dilucidar en una forma breve y expedita, como conviene a los intereses fiscales, si se cometió o no la infracción a las leyes tributarias, a fin de proceder a aplicar la sanción correspondiente al infractor y recobrar los impuestos omitidos en el caso de que se compruebe la violación, deberían tipificarse esta clase de infracciones sólo como contravenciones administrativas, atribuyendo el conocimiento y castigo de las mismas en forma exclusiva a la Administración Pública.

4.3.Principios contenidos en el artículo 14 Constitucional

4.3.1. Principio de irretroactividad y de aplicación de la ley más favorable al infractor

El primer párrafo del artículo 14 Constitucional preceptúa que: *"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna"*, y en el segundo párrafo establece: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o

derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Las expresiones resaltadas del primer párrafo del numeral antes mencionado, consagran lo que se ha llamado "garantía de irretroactividad de la ley", que consiste en la prohibición de aplicar retroactivamente la ley en perjuicio de alguna persona.

Como es bien sabido, la retroactividad existe cuando se aplica una norma jurídica a hechos, actos o situaciones producidos con anterioridad al momento en que aquélla entre en vigor.

En cuanto concierne a nuestra materia, esta garantía significa que en ningún caso puede castigarse la violación de una disposición fiscal aplicando la sanción que establezca una ley expedida con posterioridad al hecho (excepto si ésta resulta más benéfica), o bien, que no puede considerarse como infracción el hecho u omisión que no estaba tipificado como tal en la ley vigente en el momento en que se realizó, sino en un ordenamiento posterior. Esto coincide exactamente con la aplicación del principio de irretroactividad de la ley al campo penal, lo que se explica en virtud de la naturaleza represiva de las sanciones administrativas.

Conviene agregar que la prohibición de aplicar retroactivamente la ley en el ámbito fiscal, es no sólo una garantía constitucional, sino también un principio relativo a la legalidad del acto administrativo y, por lo mismo, puede ser reclamado tanto a través del juicio de amparo, como mediante juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el cuál se ha declarado incompetente para conocer de controversias sobre constitucionalidad de leyes, pero no de reglamentos y actos.

La Suprema Corte ha reconocido la competencia del Tribunal Fiscal para calificar la constitucionalidad de actos de una autoridad administrativa, en la siguiente tesis:

"El juicio establecido por el Código Fiscal es un juicio de nulidad de actos de autoridad administrativa por ilegalidad de ellos; mas si la ilegalidad ordinaria deriva de una violación a preceptos de leyes secundarias, la ilegalidad mas grave radica en la violación a la ley fundamental o sea la Constitución. Razones de carácter político jurídico muy especiales, han sido invocadas por esta Suprema Corte para declarar extraña a la jurisdicción de ese Tribunal la facultad de calificar la constitucionalidad de las leyes: pero estas razones en manera alguna podrían servir para sustentar una tesis que le negara la facultad de declarar la nulidad de los actos y resoluciones, materia de su competencia, por motivos de inconstitucionalidad intrínseca..." [16]

[16] Revisión Fiscal 136/1953. Boletín de Informes Judiciales No. 98. Octubre de 1955, pág. 526, pág. 526, Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Asimismo, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, después de varias décadas, estableció jurisprudencia adoptando el criterio antes apuntado, la cuál dice lo siguiente:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. CUANDO PUEDE CONOCER DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO. *La jurisdicción contencioso-administrativa adoptada en el sistema mexicano por influencia de sistemas jurídicos o extranjeros, principalmente el francés, corresponde a la imperiosa exigencia del Estado contemporáneo de preservar la legalidad de la actuación administrativa, esto es, el sometimiento de las autoridades administrativas a las leyes emanadas del Poder Legislativo por ser éstas la fuente directa de la validez y legitimidad de su actuación. Por ello, la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación es de naturaleza ordinaria y no tiene como propósito fundamental otro distinto del de salvaguardar y controlar la legalidad de los actos administrativos. Dado que la legalidad de los actos administrativos está elevada en nuestro país al rango de garantía individual por efecto de los artículos 14 y 16 constitucionales, se explica que en repetidas ocasiones se haya predicado el deber de las Salas Fiscales de conocer inclusive de irregularidades planteadas como violaciones a preceptos constitucionales. Sin embargo, como puede atestiguar la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible con el número trescientos veintiséis de la Tercera Parte del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación con el rubro de "TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, FACULTADES DEL, PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO", y los precedentes que le dieron origen, la inconstitucionalidad de los actos administrativos de que puede conocer este Tribunal, es la derivada de la inobservancia de las formalidades esenciales del procedimiento a que se refieren los artículos 14 y 16 constitucionales, en cuanto configura la causal de anulación prevista en la actual fracción II del artículo 238 del Código Fiscal vigente. En suma, la jurisdicción del Tribunal Fiscal en términos de las causales de anulación previstas en el numeral antes citado, está constreñida a la materia de legalidad, aunque ésta se refleje en todos los casos en una violación a las garantías constitucionales mencionadas, de allí que su competencia no pueda extenderse al grado de obligarlo a conocer de violaciones a otra clase de garantías de la Carta Suprema, ni siquiera cuando tales infracciones se atribuyen no a una ley sino a un acto administrativo, pues ello significaría investirlo de facultades propias del sistema de control de la constitucionalidad, de las que desde luego carece, al tenor de los artículos 103, 104 y 107 de la Constitución.* (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Parte: 80. Agosto de 1994. Tesis de Jurisprudencia: I.3o.A. J/46. Página: 35

Por lo tanto, sólo cuando se trata de aplicación de una ley o precepto que en sí mismos son retroactivos, no es competente el Tribunal Fiscal para conocer del asunto, *pues en este caso lo que se discutiría en realidad es la constitucionalidad de la ley o el precepto en cuestión, más no del acto administrativo en sí.*

Por otro lado, del artículo 14 Constitucional en análisis, se desprende también que *debe aplicarse en forma retroactiva la ley que beneficie más al infractor*, pues además de que no se prohibe, así se infiere de una interpretación *a contrario sensu* que se haga de la misma; por tanto, la Constitución Federal admite la existencia del principio generalmente reconocido en la doctrina del Derecho Penal sobre "retroactividad favorable al reo", principio éste que también debe ser aplicado a las infracciones fiscales, según se verá a continuación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, actualmente sostiene el criterio de que en materia de infracciones fiscales, dada su naturaleza penal, deben aplicarse retroactivamente las normas que sean más benéficas para el particular; criterio que ha sido recogido en la Tesis de Jurisprudencia ya varias veces citada en la presente investigación, y que a la letra dice:

MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENEFICAS AL PARTICULAR. *Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener e orden público a través del castigo que en mayor a 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.*

Tesis de jurisprudencia 8/98.- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Contradicción de tesis 26/97 entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de enero de 1998. Novena Epoca. Volumen VII. Pagina 333..

En resolución de la contradicción de tesis, entre la sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y por el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito, que trajo como consecuencia la creación de la Tesis de Jurisprudencia antes transcrita, la Suprema Corte expuso las siguientes consideraciones y argumentos:

"...El problema que suscita la contradicción de criterios que ahora se resuelve se refiere a la aplicación de una ley, en forma retroactiva, en beneficio de los particulares, cuando habiéndose realizado una conducta infractora, durante la vigencia de una ley que establecía una sanción, al momento de imponerse la sanción correspondiente, se encuentra vigente una que establece una menor a la anterior, es decir, se trata de aplicación de leyes en relación con sanciones fiscales determinadas por actos que no se concretizan en un solo momento, sino que producen consecuencias en épocas diversas."

"La base fundamental de la prohibición que establece el artículo 14 constitucional radica en que la regulación, por parte del Estado, de la actuación de los individuos, a través de las leyes y de su aplicación, debe dirigirse a los hechos ocurridos durante su vigencia y no aplicarse en perjuicio de persona alguna."

"Con base en este principio, debe considerarse que no existe la prohibición de la aplicación retroactiva de una norma que establece sanciones, cuando con ello se logra un beneficio a los individuos que habían observado conductas similares a las reguladas con una sanción menor y que, por la naturaleza compleja del acto de que se trata, es posible aplicar. Es decir, la posición jurídica en que se encuentra un particular, en igualdad de circunstancias que otro, pero en una etapa distinta de realización del mismo acto, le permite beneficiarse de una regulación nueva en materia de sanciones, debe entenderse que la aplicación de ésta no atenta contra los principios de seguridad jurídica que consagra el mencionado artículo 14 constitucional, pues no se actualiza el perjuicio a que se refiere dicho precepto, como elemento de la prohibición."

"La aplicación retroactiva en beneficio de los individuos debe entenderse derivada, tanto de lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, como de los establecido en el artículo 1° de la propia Constitución, ya que entre los principales fundamentos de nuestro sistema jurídico se encuentra el de igualdad ante la ley, lo que necesariamente implica que los problemas de conflictos de leyes en el tiempo, cuando se trata de imposición de sanciones, deban resolverse de la manera que resulte más benéfica para los individuos, que son los que encomiendan el ejercicio del gobierno a las autoridades, de manera representativa."

"La teoría de los derechos adquiridos, que ha sido rectora del criterio de la garantía de irretroactividad de las normas, que realiza este Alto Tribunal, contempla sólo la posibilidad de que las nuevas leyes se apliquen cuando no existe un derecho adquirido bajo la vigencia de la ley anterior, que seguirá rigiéndose por las normas anteriores a diferencia de las expectativas del derecho, que constituyen la posibilidad de que se realice un hecho jurídico concreto, según se desprende de la siguiente transcripción:

RETROACTIVIDAD, TEORIAS DE LA. *Sobre la materia de irretroactividad, existen diversidad de teorías, siendo las mas frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho y la de las situaciones generales de derecho y situaciones concretas o situaciones abstractas y situaciones concretas, siendo la primera, el mandamiento de la Ley, sin aplicación concreta de la misma. El derecho adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho esta en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio; estos conceptos han sido acogidos por la Suprema Corte, como puede verse en las páginas 226 y 227 del Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, al establecer:*

"Que para que una Ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial". "La Ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos". "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva Ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad; si una obligación ha nacido bajo el imperio de la Ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma Ley le atribuye".

Amparo en revisión 1981/55. Harinera de Navojoa, S. A.- 7 de mayo de 1968.-Véase la votación en la ejecutoria. Precedentes: Quinta Epoca, Tomo LXXI, Pág. 3496. Sexta Parte del Apéndice 1917-1965, Pág. 301. Sexta Epoca. Volumen CXXXVI. Pagina 80

"Ahora bien, cuando una infracción administrativa, cometida durante la vigencia de una norma, produce consecuencias que se concretan cuando la norma que las regula fue modificada con disposiciones que benefician al particular, estableciéndose, para la misma infracción, una sanción menor que la que establecía la ley anterior, debe seguirse el principio que hasta ahora, como excepción, rige en materia penal, relativo a aplicar la ley que resulte más benéfica para el particular, ya que esto resulta coherente con el sentido de la garantía de irretroactividad, consagrada en el artículo 14 constitucional, en tanto que la intención del Constituyente fue la de preservar a los individuos del perjuicio que pudiera causarles la aplicación de una ley nueva, no la de impedir que se beneficien con normas que castigan en menor grado la misma infracción."

"Al respecto es importante recordar que, como se sostuvo en la tesis de la Quinta Época, citada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en su resolución, las disposiciones del Código Fiscal de la Federación referentes a multas por infracciones, se encuentran contenidas en el Título IV, "De las Infracciones y Delitos Fiscales", de lo que se desprende que se ubica en la misma categoría a los delitos y a las infracciones." (Lo subrayado es énfasis)

"Además, debe tenerse en consideración que la imposición de las multas fiscales deriva del poder jurídico del Estado para tipificar el incumplimiento de obligaciones fiscales como infracciones y castigarlas a través de penas económicas establecidas en ley, y la facultad de las autoridades administrativas para imponer y ejecutar tales sanciones, lo que es similar a las sanciones penales."

"Por otro lado, debe también tenerse presente que la finalidad de las normas que establecen multas fiscales, es la de mantener la observancia de los preceptos que establecen los impuestos, a través de un sistema de sanciones que actualice la coercitividad de las normas fiscales."

"Diversos autores han sostenido que entre las infracciones fiscales y los delitos no existen diferencias sustanciales, ya que tienen el mismo origen, que es el incumplimiento de obligaciones frente al Estado y se sancionan, unas con pena económica y otras con pena privativa de libertad, pudiendo actualizarse, en los delitos, la imposición de penas pecuniarias, según se determine en la ley; en estas condiciones, las diferencias existentes

entre ambas figuras, pudieran establecerse en relación con el órgano encargado de imponerlas, que en las infracciones corresponde a autoridades administrativas y en los delitos al órgano jurisdiccional, lo que no hace que la naturaleza de las sanciones en materia penal, sean distintas a las fiscales."

"En efecto, las normas que establecen sanciones fiscales, al igual que las que establecen penas, tienen como finalidad tipificar infracciones para aplicar un castigo al sujeto que realice la conducta que se describe en la norma; además, sólo el Estado, en ambos casos, puede definir las situaciones que constituyen infracciones o delitos y determinar las penas que deberán imponerse a quien incurra en ellos, lo que se realiza a través de un sistema en el que la infracción y la sanción son elementos esenciales."

"Otra característica que poseen ambas sanciones, es la privación de un bien, al sujeto que comete la infracción o delito sancionados, ya sea económico o jurídico, por lo que los instrumentos de aplicación de las penas en una y otra materias, no cambia la esencia de su naturaleza."

"Es por ello que se estima que la similitud entre las multas fiscales y las sanciones penales permite sostener que, por tratarse de situaciones jurídicas de igual naturaleza, debe aplicarse retroactivamente una norma que establezca un beneficio en relación con una infracción cometida con anterioridad a su vigencia."

"Lo anterior no implica el desconocimiento de los principios fiscales derivados de los artículos 5° y 6° del Código Fiscal de la Federación, relativos a la aplicación estricta de las normas en materia fiscal y a la época en la que se causen las contribuciones, toda vez que, como se ha visto, la especial naturaleza de las normas que establecen sanciones, permite considerar como excepcional la aplicación de una norma en forma retroactiva, cuando con ello se beneficie al particular." (Lo subrayado es énfasis)

"A este respecto, existen criterios sostenidos por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que se ha justificado la aplicación retroactiva de la ley en materia de multas fiscales, atendiendo al principio que sostiene la aplicación de la norma más favorable al particular en materia penal, tesis cuyos contenidos se transcriben a continuación:……" (se omite transcripción)

……

"De las transcripciones anteriores se desprende, en primer término, que la aplicación retroactiva de una ley sólo se considera contraria al artículo 14 constitucional si causa un perjuicio al particular y que, tratándose de multas fiscales, se ha admitido su equiparación a las normas que imponen sanciones penales, a fin de permitir la aplicación retroactiva de la norma más benéfica."

"En estas condiciones, si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene 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 1° de la Carta Magna." (Lo subrayado es énfasis)

Es importante destacar que el criterio contenido en la Tesis de Jurisprudencia antes transcrita, fue adoptado acertadamente por el Legislador en las recientes reformas al Código Fiscal de la Federación para el año de 1999, al adicionar un último párrafo al artículo 70 de dicho ordenamiento legal, el cuál establece lo siguiente:

> *"Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición."*

4.3.2. Principio de audiencia

Del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional –transcrito al inicio del inciso anterior- , se desprende la garantía de audiencia, la cuál tuvo su inspiración en la doctrina anglosajona del *debido proceso legal* para la protección de la vida, la libertad y los derechos de los hombres en contra de la arbitrariedad del poder público. "Inicialmente concebida como una garantía penal, su alcance fue extendido primero a la materia civil y posteriormente al campo administrativo, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, siguiendo el desarrollo alcanzado en el derecho anglosajón por el principio referido, mediante lo cuál se llegó a establecer que las autoridades administrativas, salvo casos excepcionales previstos en la Constitución, como la expropiación, no pueden privar a persona alguna de sus derechos sin previa audiencia, esto es, sin seguir un procedimiento en el que el afectado tenga derecho de presentar sus defensas y pruebas, y en el que se respeten ciertas formalidades esenciales." [17]

Existen divergencias en las opiniones doctrinarias sobre la aplicación del artículo 14 a los actos de la autoridad administrativa, sosteniéndose por algunos autores que la Suprema Corte había establecido que en materia administrativa el artículo 14 sólo garantiza la aplicación del procedimiento que la ley establece, pero que no obliga a esa ley a crear un procedimiento administrativo.

---

[17] LOMELÍ, Op. Cit., pág. 55

Sin embargo, el Dr. Gabino Fraga ha esclarecido el punto, señalando que algunas de las ejecutorias en que se basaba tal afirmación se refieren al régimen especial de las exportaciones, cuyas características no pueden extenderse a otros actos administrativos; y que en las demás ejecutorias no se sostiene la exclusión de la garantía de audiencia en materia administrativa, sino que únicamente por razones de técnica del juicio de amparo, se limitan a resolver las cuestiones planteadas en el juicio, sobre infracciones de los preceptos de las leyes administrativas. Además, hace notar el jurista que ya desde la ejecutoria del 19 de junio de 1937 (Amparo del Gremio Unido de Alijadores del Puerto de Veracruz, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LII, pág. 2251), la Suprema Corte resolvió que no era necesario el procedimiento judicial para cancelar la autorización de funcionamiento de una sociedad cooperativa, pero hizo hincapié en la necesidad constitucional de que tanto el procedimiento judicial como el administrativo deben llenar el requisito de la previa audiencia, declarando que la "connotación de ser oído y vencido no puede referirse sino a la existencia en la ley de un procedimiento especial en el que se dé audiencia al interesado y oportunidad de rendir sus pruebas..." y que lo único que exige el Constituyente, tanto para el procedimiento judicial como para el administrativo "es que no se prive a persona alguna de sus derechos y propiedades sin previa audiencia". Además, en la ejecutoria del 10 de marzo de 1942 (Amparo de la Cía. Industrial de Guadalajara. Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXI, pág. 4156), la Suprema Corte declaró que la garantía del artículo 14 obliga no sólo a las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento en que se oiga a las partes y que "salvo en determinados casos de excepción que en la misma Constitución se establecen, las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados, en todos los casos administrativos..." El Dr. Fraga, finalmente concluye que "en el sistema legal mexicano, el procedimiento administrativo en los casos de privación de derechos, es no sólo una protección de orden administrativo para los particulares, sino que es además una garantía de carácter constitucional". [18]

Posteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dado mayor solidez a esta garantía, declarando lo siguiente:

GARANTÍA DE AUDIENCIA. Aunque la ley del acto no establezca en manera alguna requisitos ni formalidades previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes queda la autoridad gubernativa obligada a observar las formalidades necesarias para respetar la garantía de previa audiencia que consagra el artículo 14 Constitucional. Amparo en revisión 2125/59. Bol. Informe Judicial Mayo de 1960, pág. 219

Indudablemente que el acto por el cuál se impone a un particular una sanción administrativa, constituye la privación de un derecho o bien (el acuerdo a la libertad en caso de arresto, o la pérdida de una suma de dinero, en la multa). Por lo tanto, no puede discutirse que para la aplicación de esas penas administrativas debe respetarse la garantía

[18] FRAGA Gabino, *Derecho Administrativo*, Novena Edición, Editorial Porrúa S.A., México 1962, págs. 288-291

constitucional de audiencia, en los términos señalados por la jurisprudencia de la Suprema Corte; es decir, en las leyes relativas debe establecerse un procedimiento en que se oiga al afectado, y las autoridades administrativas deben sujetarse a tal procedimiento.

Ahora bien, según el artículo 14 Constitucional, dicho procedimiento debe seguir ciertas "formalidades esenciales", pero sin que forzosamente deba adoptarse la forma de un procedimiento judicial. Esas formalidades a que se refiere el numeral antes mencionado, han sido precisadas y definidas por nuestro mas Alto Tribunal en la Tesis de Jurisprudencia que a continuación se transcribe.

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. *La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.* (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nació. Tesis de Jurisprudencia número 47/1995 Novena Época. 23 de noviembre de 1995.

En relación a este punto, surge la cuestión de cuándo debe realizarse ese procedimiento respecto de la imposición de sanciones, o dicho de otro modo: La garantía de audiencia se cumple sólo si *previamente* a la imposición de la sanción se sigue el procedimiento en que se oigan las defensas del presunto infractor y se reciban esas pruebas, o bien, puede llenarse ese requisito constitucional estableciendo un procedimiento administrativo, o contencioso administrativo, en que se controvierta la legalidad de la sanción, *después* de que ésta ha sido impuesta, dando hasta entonces al sancionado la oportunidad de ser oído y vencido.

Se ha considerado que las disposiciones fiscales respetan la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, no obstante que no se oiga al presunto infractor antes de fijar la sanción que se le aplica, ya que en todo caso previamente a que la sanción se considere firme, sí se le da oportunidad de defenderse y presentar sus pruebas y alegatos, bien sea ante las autoridades administrativas en el procedimiento administrativo, o bien ante el órgano contencioso administrativo que es el Tribunal Fiscal de la Federación". [19]

[19] GARZA Servando J., Op. Cit., pág. 29

En cuanto a la Jurisprudencia del Poder Judicial Federal de nuestro país, presenta variantes según el órgano de que se trate. En efecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia en el sentido de que la garantía de audiencia en materia fiscal no es necesario que sea previa, fundándose en lo siguiente:

"El impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia Hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional..." [20]

Asimismo, el Pleno de nuestro máximo Tribunal resolvió en el amparo en revisión 2496/71, fallado el 25 de junio de 1974, que no se viola la garantía de audiencia en una ley si se establece un medio de defensa que puedan utilizar los particulares afectados contra su aplicación mediante un recurso de inconformidad para combatir los acuerdos que dicten las autoridades aplicadoras del ordenamiento combatido. [21]

Sin embargo, el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, en sentencias pronunciadas en los años de 1975 y 1976, han sostenido que el hecho de que un acto de autoridad pueda ser impugnado a través de algún recurso o medio de defensa legal establecido al efecto no satisface la garantía de audiencia, la cuál debe ser concedida dentro del mismo procedimiento administrativo de donde dimana el acto. [22]

Con posterioridad a las ejecutorias antes citadas, el referido Segundo Tribunal Colegiado cambió su criterio en la sentencia del amparo directo 92/80, fallado el 8 de mayo de 1980, en la que sostuvo que las multas por omisión de impuesto no requieren previa audiencia, fundando esta tesis en las siguientes consideraciones:

"Para determinar los créditos fiscales no (se) precisa la previa audiencia y ese principio también opera tratándose de multas por omisión en el pago del impuesto, pues el hecho motivador es conocido por el causante y para la autoridad tiene el carácter de negativo, por lo que, la prueba del hecho positivo contrario, o sea, el pago, pesa sobre el causante quien fácilmente puede desvirtuar el motivo, con sólo presentar el recibo de pago, en caso de haberlo efectuado". [23]

---

[20] Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tesis de ejecutorias 1917-1985, Primera Parte, pág. 27
[21] Informe del Presidente de la Suprema Corte, 1974, primera parte, pág. 315
[22] Amparos Directos 826/74 y 148/76, y Amparo en Revisión 309/76, Informes del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de 1975, Tercera Parte, pág. 139 y de 1976, Tercera parte, págs. 132 y 171
[23] Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Año 1980, Tercera Parte, pág. 93

Por su parte, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha adoptado una posición intermedia distinguiendo entre el caso en que todos los elementos del impuesto están determinados en la ley, y aquel otro en que el pago del gravamen depende de apreciaciones, avalúos o ejercicio del arbitrio de las autoridades.

En el primer caso, según el citado Tribunal, no hay obligación de respetar la garantía de audiencia previa, pues la seguridad jurídica del causante ya está protegida, porque los causantes conocen desde el momento mismo de realizar los actos gravados o sancionados, la existencia y monto de la obligación fiscal a su cargo que surge de tales actos, lo que no se desvirtúa por el hecho de que en el caso de multas se dé margen al arbitrio, pues en todo caso es conocido el límite de la posible sanción, así como los elementos que deben usarse para su individualización.

En cambio, "cuando el monto del impuesto viene a depender no de la sola voluntad del legislador, sino de actos administrativos, ya no se justifica la afectación a los particulares sin el debido respeto de la garantía de audiencia que debe ser previa." [24]

De acuerdo con la jurisprudencia y las tesis del Pleno de la Suprema Corte antes citadas, así como con los criterios de los Tribunales Colegiados también antes aludidos, no es obligatorio para las autoridades oír al presunto responsable de infracciones fiscales antes de imponerle la sanción administrativa correspondiente, ya que la garantía de audiencia puede considerarse satisfecha en virtud de que el afectado puede combatir la sanción impuesta mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien con el recurso optativo de revocación establecido por el Código Fiscal de la Federación, pudiendo en este último caso impugnar también ante dicho Tribunal la resolución dictada por las autoridades fiscales respecto del recurso administrativo.

49848

Sin embargo, en mi opinión, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación parece haber superado dicho criterio, ya que en las tesis que se transcribirán a continuación, que son posteriores a las citadas en líneas anteriores, sostiene dicho Alto Tribunal que para que se respete y se haga cumplir con la garantía de audiencia en un determinado procedimiento administrativo, debe darse al particular la oportunidad de alegar y ofrecer elementos de prueba, justamente durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscalizadoras.

CLAUSURA POR INFRACCIONES FISCALES. EL ARTICULO 84, FRACCION VI, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE LA PREVE, NO VIOLA EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. *La clausura prevista en el artículo 84, fracción VI, del citado código tributario, se aplica a quien cometa la infracción prevista en el artículo 83, fracción VII, del mismo ordenamiento legal, y este último precepto establece que se considerará infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sea descubierta en el ejercicio de las facultades de comprobación, no expedir*

[24] Amparo en revisión 151/70, Informe de 1971, Tercera parte, pág. 42; Amparo Directo 384/74, Informe de 1975, Tercera Parte, pág. 48 y Amparo directo 247/76, Informe de 1976, Tercera Parte, pág. 75

comprobantes de sus actividades, cuando la ley lo exija, o expedirlos sin los requisitos fiscales, por lo que la garantía de audiencia debe contemplarse, en este caso, en el ejercicio de las facultades de comprobación y no en el precepto que regula sólo la sanción. Por lo tanto, dicho precepto legal no es violatorio del segundo párrafo del artículo 14 constitucional. (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis aislada número XCIII/1997. 05 de junio de 1997. Novena Epoca. Volumen V. Pagina 142

AUDIENCIA, GARANTIA DE. PARA QUE SE RESPETE EN LOS PROCEDIMIENTOS PRIVATIVOS DE DERECHOS, LA OPORTUNIDAD DE PRESENTAR PRUEBAS Y ALEGATOS DEBE SER NO SOLO FORMAL SINO MATERIAL. *La Suprema Corte ha establecido que dentro de los requisitos que deben satisfacer los ordenamientos que prevean procedimientos que puedan concluir con la privación de derechos de los gobernados se encuentran los de ofrecer y desahogar pruebas y de alegar, con base en los elementos en que el posible afectado finque su defensa. En las leyes procedimentales, tales instrumentos se traducen en la existencia de instancias, recursos o medios de defensa que permitan a los gobernados ofrecer pruebas y expresar argumentos que tiendan a obtener una decisión favorable a su interés. Ahora bien, para brindar las condiciones materiales necesarias que permitan ejercer los medios defensivos previstos en las leyes, en respeto de la garantía de audiencia, resulta indispensable que el interesado pueda conocer directamente todos los elementos de convicción que aporten las demás partes que concurran al procedimiento, para que pueda imponerse de los hechos y medios de acreditamiento que hayan sido aportados al procedimiento de que se trate, con objeto de que se facilite la preparación de su defensa, mediante la rendición de pruebas y alegatos dentro de los plazos que la ley prevea para tal efecto.* (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Tribunal Pleno de la SCJN. Tesis aislada número XXXV/1998. 30 de marzo de 1998. Novena Epoca. Volumen VII. Pagina 21

TRANSITO EN CARRETERAS FEDERALES. LOS ARTICULOS 197 Y 204 DEL REGLAMENTO RESPECTIVO VIOLAN LA GARANTIA DE AUDIENCIA DEL DEUDOR SOLIDARIO. *La existencia de actos que tiendan a hacer efectiva la responsabilidad solidaria en el pago de la multa, al propietario del vehículo con el que se cometió una infracción al Reglamento de Tránsito en Carreteras Federales, impuesta al conductor del mismo, constituyen un acto privativo pues tienen como efecto la disminución, menoscabo o pérdida definitiva de una parte del patrimonio del deudor solidarlo, por lo que en el procedimiento para hacer efectiva dicha responsabilidad, debe respetarse la garantía de audiencia. Sin embargo, los mencionados artículos, en esa hipótesis, no establecen procedimiento alguno por el que se dé intervención al responsable solidario del pago de la multa, propietario del vehículo con que se cometió la infracción, a fin de que alegue lo que a su derecho convenga y aporte las pruebas que estime pertinentes, lo que resulta violatorio del artículo 14, segundo párrafo, constitucional, máxime que para el infractor sí se previene esa garantía.* (Lo subrayado es énfasis)

Amparo en revisión 1806/96.- Transportes Promotores de Servicio, S.A. de C.V.- 12 de febrero de 1997.- Cinco votos.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Novena Epoca. Volumen V. Pagina 493

4.4. Principios contenidos en el artículo 22 Constitucional

El primer párrafo del artículo 22 de la Ley Fundamental en vigor dice: *"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales."* De aquí se desprenden los principios que se expondrán en los siguientes incisos.

4.4.1. Principio de la prohibición de multa excesiva

Antes de entrar al análisis de este principio, conviene despejar la siguiente interrogante: ¿qué debe entenderse por multa excesiva y quién debe hacer tal calificación?. Actualmente no existe límite constitucional para las multas que puede imponer la autoridad administrativa, conforme al artículo 21 de la Ley Fundamental, ya que fue suprimido el límite de $500.00 que señalaba la Constitución de 1857. No hay, pues, un criterio constitucional para determinar cuándo una multa impuesta por infracción a las leyes fiscales, es excesiva. Pero de acuerdo con las elaboraciones jurisprudenciales a que me referiré mas adelante, debe hacerse tal calificación tomando como base dos factores principales: la gravedad de la infracción y las condiciones económicas del infractor.

Este criterio ha sido reiterado recientemente por el Pleno de la nueva Suprema Corte de Justicia de la Nación al analizar con mayor profundidad, remitiéndose en ocasiones a los debates del Congreso Constituyente de 1916-1917, el problema de definir el concepto de "multa excesiva".

Como resultado de este estudio se estableció, en primer término, el 20 de junio de 1995, tesis jurisprudencial en el sentido de que la prohibición contenida en el artículo 22 Constitucional de imponer multas excesivas no está limitada al campo penal, como se había sostenido por algunos Ministros de la anterior integración de ese Alto Tribunal, la cuál se transcribe a continuación:

MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL. *Es inexacto que la "multa excesiva", incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional*

mencionado permite deducir que si prohibe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan. (énfasis en lo subrayado)

Tesis de Jurisprudencia número 7/1995. Instancia: Pleno. 20 de junio de 1995. Novena Epoca. Volumen II JULIO. Pagina 18

Dicho Pleno de la Suprema Corte discutió durante la sesión de la citada tesis, que si el artículo 22 Constitucional, al mencionar sanciones claramente penales incluía igualmente a la multa excesiva y a la confiscación de bienes, las cuales es factible decretar tanto en tratándose de infracciones penales, como las que ocurren en otras ramas del derecho, dejando la duda de si la prohibición de la multa excesiva debe referirse únicamente a aquélla que se impone por la comisión dé ilícitos penales, o es igualmente referible a otras faltas o infracciones como podrían ser las de carácter fiscal.

Ese Alto Tribunal consideró que utilizando el método de mayoría de razón, debe entenderse que si la Constitución Política de nuestro país prohibe ciertas sanciones a imponer dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y bajo mayoría de razón debe entenderse que si la multa excesiva está prohibida en tratándose de infracciones penales, con mayor razón lógica debe considerársele así en el campo de otras conductas que no se ajustan a la norma legal, como podrían ser los ilícitos administrativos, y específicamente los fiscales. Por ello llegó a la conclusión de que las multas deben prohibirse, bajo mandato constitucional, cuando sean excesivas, ya sea que se produzcan dentro del campo penal, o en cualquier otro. Así pues, la multa no es una sanción que sólo pueda concebirse en lo penal, sino que es común también a otras ramas del derecho, y de esta manera debe decretarse para superar criterios de exclusividad penal, que no están de acuerdo con la naturaleza de las sanciones.

Al respecto cabe señalar que durante los debates del Congreso Constituyente de 1916-1917 se rechazó enérgicamente la propuesta de establecer multas en cantidades fijas, por considerar que ello entrañaba la aplicación de multas excesivas, al no tomar en consideración la capacidad económica del infractor y la gravedad de la infracción.

En los dictámenes sobre los artículos 21 y 22 del proyecto de Constitución de mil novecientos diecisiete, elaborados por la Comisión integrada por los diputados Francisco J. Múgica, Alberto Román, L.G. Monzón, Enrique Precio y Enrique Colunga, se asentó lo siguiente:

"Ciudadanos diputados: La primera parte del artículo 21 del proyecto de Constitución puede considerarse como una transcripción del segundo párrafo del artículo 14, supuesto que en éste se declara que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de la propiedad, sino mediante juicio seguido ante los tribunales y conforme a las leyes expedidas de antemano, declaración que incluye la de que sólo la autoridad judicial puede imponer penas. Sin embargo, en el artículo 21 la declaración aparece más circunscrita y terminante y colocada como para deslindar los respectivos campos de acción de las autoridades judicial y administrativa. Tanto por esta circunstancia, como por conservar el enlace histórico, creemos que debe conservarse la primera frase del artículo 21. En la Constitución de mil ochocientos cincuenta y siete se limitan las facultades de la autoridad política o administrativa a la imposición de multa hasta de 500.00 quinientos pesos y arresto hasta por treinta días; y en el proyecto se ha suprimido este límite. Es innecesario éste, ciertamente, en lo que se refiere al castigo pecuniario, supuesto que cualquier exceso de la autoridad a este respecto, quedaría contenido por la prohibición que se establece en el artículo 22, de imponer multas excesivas; pero nos parece juicioso limitar las facultades de la autoridad administrativa, en lo relativo a la imposición de arrestos, a lo puramente indispensable..."

"Ciudadanos diputados: El primer párrafo del artículo 22 del proyecto de Constitución contiene la misma prohibición consignada en igual precepto de la ley constitucional de 1857; por tanto, no hay necesidad de hacer ningún comentario sobre este asunto. En el segundo párrafo del artículo, se explica que no debe considerarse como confiscación de bienes la aplicación parcial o total de los de una persona, que se haga para satisfacer la responsabilidad civil consiguiente a la comisión de un delito. Es indispensable para la existencia de una sociedad que se mantengan las condiciones necesarias para la vida completa de los agregados que la forman; de manera que, cuando se altera una de esas condiciones, lo primero que debe exigirse del culpable es que reponga las cosas a su estado primitivo, en cuanto sea posible; es decir, debe ser obligado a la restitución, la reparación y la indemnización. Si para conseguir estos fines es necesario privar al culpable de la mayor parte de todos sus bienes, no por eso la justicia debe detenerse en su tarea de restablecer el derecho violado. El artículo extiende la misma teoría en lo que se refiere al pago de impuestos o multas, lo cual motiva una impugnación que ha sido presentada a la Comisión. El autor de aquélla opina que habrá lugar, si se admite esa adición, a que las autoridades cometan verdaderas confiscaciones disfrazándolas con el carácter de impuestos o multas. Estimamos infundada la objeción. La multa excesiva queda prohibida por el mismo artículo que comentamos, en su primera parte, respecto a los impuestos...

En la 31a. sesión ordinaria celebrada el 5 de enero de 1917, en que se sometió a discusión el dictamen de la Comisión respecto del artículo 21 constitucional, se suscitó un interesante debate que, aun cuando se ocupó de un artículo distinto del que proscribe la aplicación de "multas excesivas", resulta ilustrativo en el tema que se analiza.

El diputado Múgica, formuló la siguiente observación:

"(...)La libertad que el proyecto mismo deja a las autoridades para imponer el arresto o la pena pecuniaria, es, como ya lo expresamos nosotros, consecuencia de las garantías que la misma Constitución establece en otro lugar, para corregir los abusos que pueden dimanarse de los fundamentos de esa facultad, porque efectivamente, a un individuo por ejemplo de nuestra categoría, que ganase los quince pesos que ganamos diariamente, una multa de quinientos pesos sería gravosa, sería excesiva. La Constitución lo prevé en el artículo 22, y desde luego tendríamos derecho de que se nos protegiera contra actos de esa naturaleza, de cualquiera autoridad administrativa. En cambio, para algún adinerado que delinquiese, no sería capaz una multa, no digamos de quinientos pesos, sino hasta de mil, para que esa pena produjera algún resultado: es indudable que tienen que ser correlativas a los individuos a quienes se aplican: hay en este respecto un proverbio que dice: `según la urraca es la escopeta'. Efectivamente, señores diputados, para un adinerado no sería absolutamente ninguna pena mil o dos mil pesos de multa, porque por el solo gusto de satisfacer su amor propio no respetando un bando de policía, lo estaría haciendo todos los días, y sería muy curioso que una autoridad municipal no tuviese facultades para imponerle una multa mayor de quinientos pesos, que, repito, para este individuo no sería una pena. (...)Limitar esas penas, las dos, la pecuniaria y la corporal, es precisamente perseguir un resultado distinto del que se pretende por la Comisión y que indudablemente no será el que se persigue por esta honorable asamblea, porque si se limita la pena pecuniaria, entonces tendremos que las autoridades administrativas seguirán imponiendo la misma multa a ricos y pobres, a toda esa clase social que no está dividida más que en dos partes, la pobre y la rica, porque la clase media no es más que la pobre que ya tiene la característica de su ilustración y por eso no es verdaderamente pobre y tampoco es tan ignorante como la supone la clase adinerada. Bien; para la aplicación de este artículo, no hay más que estas dos clases sociales en México, y es preciso que las autoridades tengan la facultad administrativa para calificar una multa, teniendo en consideración la categoría del que infringe la disposición, como dije antes; para un individuo pobre que infringe un bando de policía en la misma forma que lo infringe un adinerado, una multa de cincuenta pesos es excesiva, y para un rico no lo es, y se dará el gusto de seguir infringiéndolo, porque no se sentirá castigado por una pena mínima, que para un individuo de la categoría social de nosotros, para un pobre, sí sería pena. Por esta razón, la Comisión considera que la multa así tiene un punto de verdadera justicia de verdadera liberalidad (...)(aplausos)."

El propio diputado Múgica expone más adelante:

"Hay un cuento que corre por allí, que es muy vulgar, de un adinerado que maltrató a un individuo, le dijo una mala razón en la calle y la policía lo llevó ante la autoridad administrativa, quien le dijo: `tiene usted cien pesos de multa por esta injuria'. `Aquí están los cien pesos de multa respondió el adinerado, y cien pesos más porque le voy a repetir la injuria'. Esto hará que en la práctica la gente que tiene posibilidades de pagar la multa, para burlar el reglamento de policía. Es indudable que este abuso se comete en esa forma y todos estamos convencidos de ello, de tal manera, que con una limitación de una multa, si por ejemplo tomamos los cincuenta pesos, el que sufre todo el rigor de esa multa, el máximo de esa multa, será siempre el desvalido, el pobre, el ignorante, y de ninguna manera el rico, que tendrá el placer de pagar esa multa por infringir el reglamento de

policía. Si tomamos como límite la cantidad de quinientos pesos, entonces, señores, el mal será peor todavía, porque a cualquier individuo, fuesen cuales fuesen sus posibilidades, se le podría imponer por una autoridad el máximo de quinientos pesos de multa, y no procedería el recurso de amparo que en otro caso, en el caso como lo presenta la Comisión, si procedería y que indudablemente, para un individuo que gana un peso, una multa de quince, diez o cinco pesos, sería calificada como excesiva, porque la ley, en el sentido que lo propone la Comisión, así lo aconseja, e inmediatamente la autoridad federal ampararía a aquel individuo contra atropellos o abusos de la autoridad administrativa. Yo creo, señores, que está ya suficientemente debatido el punto y que la Comisión no incurrirá en las censuras de esta asamblea si presenta el dictamen otra vez en este mismo sentido en la parte relativa."

En la misma sesión del 20 de junio de 1995, se definió el concepto de "multa excesiva" a que se refiere el artículo 22 constitucional, estableciendo la jurisprudencia número 9/1995 que textualmente expresa:

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. *De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del lícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.*

Los razonamientos y consideraciones que tuvo en cuenta el Tribunal Pleno para sustentar la Jurisprudencia antes citada, son los mismos que expresó al resolver por unanimidad de votos el amparo directo en revisión 2071/93, el 24 de abril de 1995, promovido por Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V., y que dicen a la letra lo siguiente:

..." el artículo 22 constitucional que prohibe cierto tipo de multas no clarifica cuáles son las excesivas a las que específicamente se refiere. Por ello debe intentarse su deslinde.

"Si bien el artículo 22 constitucional prohibe la multa excesiva, lo cual habría de conformarse en los casos pertinentes, otorgando la protección constitucional a aquellas personas a las cuales una autoridad impusiera una multa que presente dichos excesos, el

propio artículo 22 no nos proporciona un concepto de excesividad, sino que para ello es necesario relacionar armónicamente esta disposición con los conceptos de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

"Es cierto que la multa, como sanción, no tiene equivalencia real con la contribución para los gastos públicos a los cuales se refiere la fracción IV del artículo 31, pero además de que el último párrafo del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación equipara su naturaleza jurídica con las contribuciones, no cabe duda que la Federación, el Distrito Federal, el Estado o los Municipios obtienen, de contribuciones y multas, fondos que deberán aplicar a los gastos públicos, y es entendible que en ambas situaciones aparezcan reglas protectoras de las personas que deben cubrir tanto unas como otras.

"Más todavía, los conceptos de proporcionalidad y equidad establecidos por la Constitución en su artículo 31, fracción IV, por extensión lógica, deben regir, en armonía con el citado artículo 22, no solamente las multas fiscales, sino también las de carácter administrativo, porque en todas ellas se hace imprescindible la necesidad de individualizar la sanción.

"En un primer concepto, por lo tanto, debe entenderse que es criterio deducido del propio sistema constitucional, que para que una multa no resulte atentatoria para los derechos y garantías de las personas –o sea: excesiva- , se requiere que las multas se ajusten a un criterio protector de proporcionalidad y de equidad, tal y como ocurre en las contribuciones.

"Efectivamente, para que una multa no resulte excesiva y por tanto, violatoria del artículo 22 constitucional, resulta necesario facultar a la autoridad sancionadora con el objeto de que se encuentre en condiciones de correlacionar dos elementos, a saber:

"a) Que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, y

"b) Que la sanción pecuniaria tome en cuenta la gravedad de la falta.

"Por consiguiente, no basta que el ordenamiento respectivo establezca sólo alguno de los elementos mencionados, ya que de ser así no se daría oportunidad al infractor para demostrar si fue o no su intención causar el daño al incurrir en la conducta prohibida, su mayor o menor capacidad económica, o bien, su grado de responsabilidad en la omisión, constitutiva de la infracción; situación que de no estimarse, podría ocasionar la imposición de una multa excesiva. De ahí que, si bien importa la gravedad de la lesión, en razón del perjuicio que ocasionó al Estado en materia tributaria, también importa el grado de responsabilidad o de intención en la conducta del contribuyente al producir la conducta que dio origen a la sanción, como la situación económica en que se encuentra el infractor.

"Resulta necesario fijar, no sólo para este caso concreto sino para los futuros, un concepto de excesividad para que se califique a una multa.

"De la acepción gramatical del vocablo excesivo, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina, y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos:

"A) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito fiscal.

"B) Una multa es excesiva cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable.

"C) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos.

"D) Para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe determinarse su monto o cuantía, tomarse en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor y la reincidencia de éste en la comisión del hecho que la motiva.

"E) La garantía de prohibición de multas excesivas, contenidas en el artículo 22 constitucional, se presenta en la práctica casi siempre en relación con la determinación concreta de la sanción administrativa, pero esta prohibición comprende también al legislador.

"F) La multa excesiva puede estar establecida en la ley que emana del Poder Legislativo cuando se señalan sanciones fijas que no dan bases para la autoridad administrativa a individualizar esa sanción, permitiendo a ésta un actuar arbitrario, aunque esté dentro de los límites establecidos en la propia ley.

"El sistema impositivo de multas por omisión en el pago de contribuciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, viola por parte del Poder Legislativo la prohibición constitucional de imponer multas excesivas, contenidas en el artículo 22 de la Carta Magna.

"El artículo 76 del Código establece un sistema de multas fijas; esto es, no contiene mínimos y máximos, conforme a los cuales la autoridad administrativa que impone la sanción pueda sancionar, ni existe ningún otro precepto legal dentro del código que obligue a la autoridad fiscal a razonar la imposición de multas, ni éstas deben ser impuestas, tomando en cuenta cuestiones como la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, el perjuicio causado a la colectividad, etc. Lo anterior significa que el legislador no otorgó a la autoridad administrativa la facultad discrecional de cuantificar las multas.

"De la lectura del artículo 76, tal como se encuentra redactado, vemos que una misma infracción era sancionada con multas de los porcentajes del 50%, 100% y 150%, sobre las contribuciones omitidas.

"La cuantía de la multa, no está referida a ninguna circunstancia especial o individualizada del infractor, sino a la rapidez con la que éste decide pagar la multa. Lo que se traduce en que un infractor de la misma naturaleza, puede ser sancionado con multas diversas en su cuantía, dependiendo ese monto de la fecha en que el mismo decida pagar. La posibilidad de ser sancionado con una multa menor, depende no de la gravedad de la infracción o de las condiciones económicas del sujeto, sino de su menor o mayor temor a tener que afrontar una multa que no puede pagar.

"El legislador, a través del artículo 76 del código, estableció para sancionar la infracción de que se trate, multas invariables e inflexibles que se aplican igual para todos, de lo que resulta que el infractor con excelentes condiciones económicas no sufre sanción alguna; el de medianos recursos económicos, una multa ligera; y aquel sin recursos económicos, una multa muy grave, produciéndose así una desigualdad absoluta e injusta entre personas que cometieron el mismo ilícito fiscal e incluso entre personas en que la gravedad de la infracción es distinta.

"Así, no existiendo en el Código Fiscal de la Federación ningún precepto legal conforme al cual la autoridad administrativa que impone la sanción pueda adecuar su monto de acuerdo a las circunstancias especiales del caso, deteniéndose en el punto que crea conveniente, inspirándose el ejercicio de su facultad en esas circunstancias, sino por el contrario, al establecer multas inflexibles e invariables para todos, está violando la prohibición constitucional establecida en el artículo 22, referente a multas excesivas.

"Las multas que contiene el precepto comentado, no son excesivas porque se estime que lo son los porcentajes del 50% o del 100%, o del 150% que antes se establecía. No, aisladamente, si se comparan esos porcentajes con las cantidades que en el anterior Código Fiscal de la Federación se establecían como cuantía de las multas, que eran hasta de tres tantos de la prestación fiscal omitida, tal parecería que el sistema adoptado por el Código Fiscal de la Federación vigente es más benigno. Sin embargo, con independencia de los porcentajes establecidos, el hecho de que en ese ordenamiento legal, conforme al cual se sancionan todas las infracciones por omisiones de contribuciones federales cometidas en el país, excepción hecha de la omisión de contribuciones al comercio exterior, contenga un sistema rígido e inflexible para la imposición de multas, en el que no se obligue a la autoridad administrativa en el ejercicio de su facultad sancionadora, a individualizar el monto de la multa que imponga, dentro de máximos y mínimos, tomando en cuenta circunstancias como la gravedad de la infracción o la capacidad económica del infractor, hace que el Código Fiscal de la Federación sea violatorio de la referida garantía individual contenida en el artículo 22 constitucional, lo que se traduce en que el Poder Legislativo creó multas excesivas a través de ese ordenamiento legal.

"En otras palabras, el Código Fiscal vigente, contiene multas excesivas, no por el porcentaje que se establece, sino porque crea un sistema rígido para la imposición de sanciones en el que cualquier persona es sancionada en la misma forma, bastando para ello el que omita el pago de una contribución y ésta sea descubierta a través de las facultades de comprobación de la administración pública.

"La definición gramatical del término excesivo, conlleva la idea de algo que puede ser comparado entre sí, y solamente se puede ir más adelante de lo debido, lo lícito o razonable, cuando existe algo que es debido, lícito o razonable.

"Al crearse un sistema de multas fijas, no existe forma, desde el punto de vista legal, de saber cuándo una multa es excesiva, o sea, cuándo va más allá de lo razonable, ni mucho menos cuándo es arbitraria o desproporcionada, ¿razonable conforme a qué?, ¿arbitraria o desproporcionada conforme a qué?

"Es en ese sentido, que se considera que el sistema que contiene el Código Fiscal de la Federación es violatorio del artículo 22 constitucional, pues instala un sistema rígido para la imposición de sanciones, sin que se establezca para la autoridad administrativa el deber de individualizar el monto de la sanción al caso concreto.

"De la lectura del artículo 76, tal como se encontraba antes de la última reforma, se tiene que realmente la única multa que la autoridad aplicaba, era la del 150% de las contribuciones omitidas, pues en los casos del 50% y del 100%, dicha autoridad no estaba obligada a emitir resolución alguna fijando la multa, y ni en este extremo estaba obligada a razonar esa cuantía.

"Es por ello que las multas del 50% o del 100%, no pueden considerarse como mínimas, en relación a la multa del 150%, porque su aplicación no está en función de circunstancias conforme a las cuales se individualice la multa por la autoridad administrativa, sino que su cuantía depende de la decisión particular de pagar lo más rápido posible.

"Debe concluirse que la introducción en el Código Fiscal del sistema de las multas fijas, pareciera haber sido hecha simplemente para que las autoridades administrativas no tuvieran el problema de razonar el monto de la multa impuesta, lo cual es notoriamente injustificado.

...En este orden de ideas, ante lo infundado de los agravios de la autoridad recurrente, debe confirmarse la sentencia combatida".

Finalmente, en la sesión antes citada se estableció la Tesis de Jurisprudencia número 10/1995 (9ª) que constituye una consecuencia de las anteriormente transcritas y que literalmente dice así:

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. *Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste*

en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohibe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Por otro lado, cabe señalar que el PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO estableció Jurisprudencia en la que declara inconstitucional el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, aún con la reforma que sufrió en 1992 que sustituyó la multa que se establecía en porcentaje fijo, por un porcentaje variable entre un mínimo y un máximo.

Dicho Tribunal colegiado adujo que la sanción que contempla el numeral en cuestión –a pesar de la reforma- contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, ya que la infracción y el monto que por ésta debe pagarse, se apoyan exclusivamente en las contribuciones omitidas por el particular, sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarias, que según los criterios jurisprudenciales establecidos por el Máximo Tribunal de la República transcritos con anterioridad, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor. La tesis de jurisprudencia en comento establece lo siguiente:

MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTICULO 76 FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO HACE DESAPARECER EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD. *Aun cuando por reforma que se efectuó al artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 20 de julio de 1992, se modificó la multa fija del 100% de las contribuciones omitidas, y en su lugar se estableció la aplicación de una multa del 70% al 100% como mínimo y máximo, por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, pues a propósito de multas, el Máximo Tribunal de la República tiene establecido criterio jurisprudencial número P./J. 9/95, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de julio de 1995, bajo la voz de "MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE." cuyo texto es el siguiente: "De la acepción gramatical del vocablo 'excesiva', así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto*

constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda."; de consiguiente, si en la especie la propia norma fiscal limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, pero sin facultarla para que considere otros elementos, como lo son la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, que determine particularmente la que corresponda, entonces debe entenderse que dicha sanción presenta el vicio de inconstitucionalidad a que se refiere el criterio jurisprudencial apuntado, ***no obstante de que la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establezca ahora un porcentaje del 70% al 100% de las contribuciones omitidas como mínimo y máximo para su imposición; pues la infracción y el monto que por ésta deba pagarse, continúa apoyándose solamente en base a las contribuciones omitidas,*** *sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarias, que como se dijo, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.* (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Tribunales Colegiados. Jurisprudencia. Novena Epoca. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen VII. Noviembre de 1998. Pagina 948

Los razonamientos en que se basó el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito para establecer la tesis de jurisprudencia antes transcrita, fueron los siguientes:

"... Por el contrario, el cuarto de los conceptos de violación resulta ser fundado, en virtud de que esencialmente se alega que la multa impuesta resulta violatoria de la garantía consagrada en el artículo 22 constitucional, pues se trata de una multa excesiva; lo anterior es así, pues si bien acorde con lo dispuesto por el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1993, en el cuál se establece que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas: "II. Del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos."; sin embargo, dicho precepto no establece las reglas adecuadas para que las autoridades impositivas tengan la posibilidad de fijar su multa tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, y en particular todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, pues lo único que refiere el artículo mencionado, es que se impondrá como multa al contribuyente que cometa la infracción originada por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas; empero en dicho precepto

no se autoriza a la autoridad sancionadora a tomar en cuenta las condiciones del caso en lo particular, como la gravedad de la infracción o la capacidad económica del contribuyente, porque la multa que el legislador estableció en ese precepto legal en esos términos, tiene el carácter de una multa invariable e inflexible cuya aplicación no tomaría en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor y todas aquellas cuestiones que tiendan a individualizar dicha sanción, pues ello dependerá sólo de la cantidad del 70% al 100% de las contribuciones omitidas repercutiendo ésta sobre el patrimonio de los infractores que no cuentan con la misma capacidad contributiva, lo que abre la posibilidad de imponer multas excesivas al contribuyente de pocos recursos."

"En efecto, el infractor con buena solvencia económica, simplemente no sufre lesión alguna en su patrimonio, por su parte el que cuenta con medianos recursos sufre una lesión leve en su patrimonio; pero el que no cuenta con una situación económica regular, obviamente que sufre una lesión grave en su patrimonio, produciéndose así una desigualdad absoluta e injusta entre las personas que cometieron la misma infracción fiscal, e incluso entre las que la gravedad de la infracción es distinta debido a la reincidencia en la omisión de la obligación, o en la intención de causar un daño al erario público, y si bien no puede estimarse en estricto sentido, que se está en el caso de una multa fija, por la circunstancia de que señala en ese precepto legal, que la autoridad fiscal impondrá la multa del 70% al 100% de las contribuciones omitidas, si en cambio no se concede margen para la imposición de la sanción al establecerse circunstancias específicas que impidan a la autoridad moverse en la imposición de la multa, ya que la condición para que se aplique una u otra sanción no se encuentra sujeta al criterio prudencial del juzgador para determinar en cada caso si una multa es excesiva o no lo es; sino que, en todo caso depende de la menor o mayor capacidad financiera del contribuyente que se ubique en el supuesto abstracto que prevé ese precepto legal, de ahí que, si no existe en el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, ni en ningún otro, autorización para que la autoridad administrativa imponga la multa correspondiente, atendiendo a los aspectos fundamentales de la misma, como lo son las condiciones individuales y capacidad económica del infractor; la gravedad de la infracción y de los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia, resulta evidente que la disposición en estudio se contrapone a lo dispuesto por el artículo 22 constitucional en lo que se refiere a la prohibición de multas excesivas; ante todo porque atendiendo al término gramatical de "excesivo" de las interpretaciones relacionadas por la doctrina y jurisprudencia, cuando la sanción pecuniaria rebase el límite de lo ordinario o razonable, esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en las que se cometió, o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulte desproporcionada con el monto del negocio; y por último que esté, en desproporción con la capacidad económica del multado; y esto es así, porque en la especie la autoridad deja de considerar las condiciones económicas del infractor, así como los demás aspectos fundamentales a que debe atenderse para la imposición de sanciones pecuniarias por lo que, es evidente que la multa que se establece en dicho numeral resulta contraria a lo dispuesto por el artículo 22 constitucional; pues lo que realmente determina el cobro incorrecto es la ausencia de capacidad de la autoridad hacendaria para tomar en cuenta las características señaladas anteriormente; sin que pueda admitirse que el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no, depende de la

aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, pues aun en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio y, para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, que existe correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga." (Lo subrayado es énfasis)

"Cabe añadir, en relación al argumento de que lo estimado como porcentaje mínimo del 70% que establece el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, es excesivo, que le asiste la razón al quejoso, en virtud de que tal cantidad excede, de más de la mitad del crédito determinado, por ende rebasa lo considerado como ordinario, en tanto que desde el punto de vista económico es un porcentaje que afecta el patrimonio del contribuyente, por lo que, aunado a la circunstancia de que la multa impuesta resulta violatoria del artículo 22 constitucional, pues el precepto en que se apoya la autoridad, no obliga a tomar en cuenta la gravedad de la infracción fiscal o la capacidad económica del infractor, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia, en consecuencia en este aspecto la sentencia reclamada resulta violatoria de las garantías individuales del quejoso. Similar criterio fue sostenido por este Tribunal Colegiado al resolver el juicio de amparo directo 145/97 en sesión plenaria de fecha 25 de junio de 1997. Más aun cuando en el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación al establecer que la multa se impone en relación con las contribuciones omitidas y actualizadas, el vicio de inconstitucionalidad no desaparece por el hecho de que tenga la posibilidad de infraccionar aplicando entre un 70 y un 100% de las contribuciones omitidas, pues la infracción y, por supuesto, el monto de ésta, se continúa haciendo con base en lo omitido, lo que constituye la causa que originó la infracción; entonces, por limitar el precepto a la autoridad ejecutora a imponer las multas tomando en cuenta la contribución omitida, continúa sin la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, lo que le impide individualizar la infracción tomando en cuenta las circunstancias del causante, pues para imponer la multa debe sujetarse necesariamente al monto de lo omitido, y por consiguiente la aplicación que se hace con base en ese precepto que limita las posibilidades de la autoridad, debe estimarse inconstitucional."

"Sirve de apoyo a lo anterior, en lo conducente, la tesis de jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Epoca, Tomo II, julio de 1995, página 5, bajo el rubro de: "MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE." (Se transcribió anteriormente)

"...Así, por unanimidad de votos lo resolvieron los Magistrados que integran el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, Luz Patricia Hidalgo Córdoba, René Silva de los Santos y Marco Antonio Arroyo Montero, siendo ponente este último."

Considero que los argumentos y razonamientos jurídicos expuestos por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito antes transcritos, resultan atinados y acordes con la construcción jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia en torno a la naturaleza penal - represiva de las infracciones fiscales; pero desafortunadamente, la Segunda Sala de dicho Alto Tribunal, ha sostenido el criterio de que el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, al establecer una sanción entre un porcentaje mínimo y otro máximo sobre el monto de la contribución omitida, no viola el artículo 22 Constitucional por conceder – supuestamente- a la autoridad fiscal, la facultad para individualizar la sanción (sic). Dicho criterio se encuentra recogido en la siguiente tesis aislada:

MULTAS. EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS PREVÉ NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL (EN APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 10/95). *El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 10/95 con el rubro: "MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.", ha establecido que las leyes que las prevén resultan inconstitucionales, en cuanto no permiten a las autoridades impositoras la posibilidad de fijar su monto, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia en la conducta que la motiva y todas aquellas circunstancias que deban tenerse en cuenta para individualizar dicha sanción; también ha considerado este Alto Tribunal que no son fijas las multas cuando en el precepto respectivo se señala un mínimo y un máximo, pues tal circunstancia permite a la autoridad facultada para imponerlas determinar su monto de acuerdo con las circunstancias personales del infractor, que permitan su individualización en cada caso concreto. En congruencia con dichos criterios se colige que el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992 no establece multas fijas, pues al establecer porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, permite a la autoridad fiscal fijar los parámetros dentro de los cuales podrá aplicar la sanción en particular, es decir, se conceden facultades para individualizar la sanción, y, por tanto, no es violatorio del artículo 22 constitucional.*

Amparo en revisión 574/98. Lámina, Perfil y Recorte, S.A. de C.V. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortíz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Hugo Guzmán López. INSTANCIA: Segunda Sala de la SCJN. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Epoca. Tomo: VIII, Agosto de 1998. Tesis aislada: 2a. CVIII/98. Página: 505

En mi opinión, el criterio antes transcrito es incorrecto y arbitrario, toda vez que resulta imposible que se pueda proceder a la individualización de una sanción cuando su monto se basa en un porcentaje mínimo y otro máximo sobre el monto de la contribución omitida actualizada, porque la capacidad económica del infractor y la gravedad del ilícito no pueden ser medidos en base a la contribución omitida. Por ejemplo, si una persona moral que hubiese tenido una utilidad del ejercicio de Veinte Millones de Pesos y hubiese omitido el

pago de una contribución por Doscientos Mil Pesos, pagaría una multa mínima de Ciento Cuarenta Mil Pesos, que es el equivalente al 70 % de la contribución omitida de conformidad con lo dispuesto por la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación; en cambio, si una diversa persona moral cuya utilidad del ejercicio fue de Un Millón de Pesos, hubiese cometido la misma infracción que la anterior –es decir, la omisión de una contribución por la cantidad de Doscientos Mil Pesos- pero con un distinto grado de culpabilidad, también se le tendría que sancionar con la cantidad de Ciento Cuarenta Mil Pesos, como mínimo, cuando su capacidad económica es muy inferior a la de la persona moral mencionada en primer término y el grado de culpabilidad observado en la infracción es distinto. Entonces surge la siguiente interrogante: ¿Se tomó en cuenta en dichos casos la capacidad económica y la culpabilidad del infractor para la imposición de la sanción, siendo que ello constituye un requisito indispensable según la interpretación que ha dado nuestro más Alto Tribunal del artículo 22 Constitucional?. Definitivamente que no, y por eso, de ninguna manera comparto el criterio sostenido por la Segunda Sala en la tesis anteriormente transcrita, ya que es innegable que resulta incongruente con las Jurisprudencias del Pleno 7/1995, 9/1995 y 10/1995 (citadas en el presente inciso), mismas que equivocadamente aplica dicha Sala en la tesis en cuestión.

4.4.2. Principio de la prohibición de confiscación de bienes

Pasemos ahora al principio que prohibe la confiscación de bienes consagrado en el artículo 22 de la Constitución Federal. Al respecto, cabe traer a colación la figura del decomiso, que ha existido a lo largo de nuestra legislación tributaria como una sanción por incumplimiento de obligaciones fiscales, misma que fue definida en el inciso 2.3.4.1. del presente trabajo.

En la actualidad, en materia aduanera, el decomiso se aplica en los siguientes casos: cuando la importación o exportación de ciertas mercancías esté prohibida, cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la región fronteriza al resto del territorio nacional, cuando se extraigan de recintos fiscales sin que hayan sido entregados legalmente por la autoridad, cuando dichas mercancías sean transportadas en medios distintos a los autorizados, y cuando no se acredite con documentación aduanal la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país. Lo anterior se encuentra previsto en el artículo 183-A de la Ley Aduanera, numeral que entró en vigor a partir del primero de enero de 1999.

Respecto a dichos casos en los cuáles la autoridad tiene la posibilidad de decomisar bienes, el artículo 144 fracción XVIII de la ley antes mencionada, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar el destino de las mercancías que hayan pasado a ser propiedad del Fisco Federal y mantener la custodia de las mismas en tanto procede a su entrega. Asimismo, el artículo 145 de la misma Ley establece que para determinar el destino de las citadas mercancías, la Secretaría de Hacienda deberá asesorarse de un Consejo integrado por instituciones filantrópicas y representantes de las Cámaras y asociaciones de contribuyentes interesadas en la producción y comercialización de

mercancías iguales o similares a las decomisadas. El propio precepto contiene también las reglas que deben observarse en los casos de enajenación de mercancías decomisadas y faculta a la repetida Secretaría para asignar el uso de la misma Secretaría o de otras dependencias del Gobierno Federal, entidades paraestatales, entidades federativas y municipios, así como a los Poderes Legislativo y Judicial, en cuyo caso no se requerirá la opinión previa del Consejo antes mencionado. Igualmente podrá donarlas a las instituciones no lucrativas mexicanas con autorización para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta, previa opinión del Consejo.

Ahora bien, podría pensarse que tales casos constituyen una violación al artículo 22 constitucional que prohibe la confiscación de bienes, pero ello no es así, por las razones que se expondrán a continuación:

La doctrina ha distinguido entre confiscación propiamente dicha y decomiso. La primera comprende todos los bienes de una persona y es la que se encuentra prohibida por las constituciones democrático – liberales, como la nuestra. El decomiso, en cambio, no significa la pérdida total del patrimonio. Según Villegas Basavilbaso, es la privación coactiva de una parte de los bienes de una persona por razones de interés público. No sólo funciona como sanción en el campo del derecho penal o en el de la legislación tributaria, sino también se aplica en el ejercicio del poder de policía, en materias de seguridad, moralidad y salubridad públicas y puede llegar hasta la destrucción de las cosas. Conforme al propio autor, la naturaleza jurídica del decomiso es la de sanción penal por tener un carácter represivo, ya que afecta al sujeto en su patrimonio, pero al mismo tiempo tiene una finalidad de prevención. [25]

En relación con la naturaleza jurídica del decomiso, predomina en la doctrina moderna del Derecho Administrativo, la tendencia a considerar que esa institución, así como la expropiación, constituye la máxima limitación que puede imponerse a la propiedad privada en aras del interés público. Así, el profesor argentino antes citado, fundamenta tal opinión expresando que las limitaciones impuestas en interés público inciden directamente sobre lo absoluto, lo exclusivo y lo perpetuo de la propiedad. En relación a lo absoluto, la limitación tiene como efecto jurídico una debilitación inherente a la propiedad de una manera general; en relación a lo exclusivo, la limitación tiene como efecto una desmembración inherente a la propiedad, y en relación con lo perpetuo, la limitación tiene como efecto la privación de la propiedad o la extinción de la misma. La limitación en el primer caso se denomina restricción administrativa o pública; en el segundo, servidumbre administrativa o pública; y en el tercer caso, expropiación o decomiso.

En apoyo de su tesis, el autor mencionado reproduce la opinión de Zanobi, según la cuál, a diferencia de las limitaciones comunes que sustraen al propietario alguna facultad que la ley le reconoce, la expropiación toma el derecho del propietario en su unidad y totalidad, y por lo tanto, en su existencia. La limitación, de acuerdo con el distinguido profesor italiano, no surge cuando la expropiación se verifica, porque en ese momento la propiedad cesa de

---

[25] VILLEGAS BASAVILBASO Benjamín, *Derecho Administrativo*, Tomo VI, T.E.A., Buenos Aires, 1956, págs. 522 y ss.

existir; la limitación surge con la propiedad misma y la acompaña en todo el tiempo de su existencia, ya que consiste en el peligro, al cual la propiedad está expuesta, de ser objeto, en todo tiempo, de una eventual expropiación. La propiedad de los bienes que pueden ser objeto de expropiación no puede tener sino el carácter de un derecho condicionado al interés público; es decir, de un derecho continuamente expuesto a la eventualidad de ser sacrificado. [26]

Estas consideraciones relativas a la expropiación, como hace notar el Licenciado Roque A. Camelo y Verduzco, son aplicables también al decomiso, pues éste constituye la cesación o privación del derecho de propiedad y significa la máxima limitación a que tal derecho se encuentra eventualmente expuesto. [27]

De acuerdo con estas ideas, el decomiso tiene un fundamento constitucional que se encuentra en el párrafo tercero del artículo 27 de la Carta Fundamental de la República, según el cuál, "la Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público...", debiendo entenderse que la modalidad viene a ser un término equivalente a limitación o transformación.

Por lo tanto, no es admisible la tesis de que el decomiso es una limitación extrema de la propiedad privada; su constitucionalidad –en cuanto sanción o pena- es inobjetable, ya que no puede identificarse con la "confiscación" prohibida por el artículo 22 constitucional, según se ha dicho antes, y tampoco tiene el carácter de pena inusitada en nuestro derecho, dado que tradicionalmente se ha aplicado en la legislación penal común, así como en el Derecho represivo tributario.

La autora Doricela Mabarak también considera que la sanción de decomiso prevista en la legislación fiscal mexicana, de ninguna manera contradice el mencionado artículo Constitucional, por las siguientes razones: "*Confiscar* es la acción mediante la cual una autoridad, sin existir una justa causa y un precepto legal que la autorice, procede a apropiarse de la "totalidad" de los bienes de un particular. En cambio, *decomisar* es también una acción de apropiación por parte del Estado, pero en este caso es de un bien en particular, propiedad de una persona, cuando exista una justa causa, como una infracción cometida y los preceptos legales que facultan al órgano estatal para efectuarla. Por consiguiente, como las acciones de confiscar y decomisar son diferentes, la sanción fiscal que se aplica dentro del ramo de aduanas no viola la prohibición constitucional." [28]

Soportan y corroboran todo lo anterior, los diversos criterios sustentados por el Poder Judicial de la Federación que se transcriben a continuación:

---

[26] Idem, págs. 53 y 304

[27] CAMELO Y VERDUZCO Roque, *El Decomiso*, Tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho. U.N.A.M., México, 1960, pág. 63

[28] MABARAK CERECEDO Doricela, *Derecho Financiero Público*, primera edición, editorial McGraw Hill, México 1995, págs. 222-223

CONFISCACION Y DECOMISO. SUS DIFERENCIAS BASICAS. *Confiscación y decomiso son dos figuras jurídicas afines, pero con características propias que las distinguen. Por la primera, debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional; en tanto que la última es aquella que se impone a título de sanción, por la realización de actos contra el tenor de leyes prohibitivas o por incumplimiento de obligaciones de hacer a cargo de los gobernados con la nota particular de que se reduce a los bienes que guardan relación con la conducta que se castiga, o sea, los que han sido utilizados como instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad.* (lo subrayado es énfasis)

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Parte : III, Mayo de 1996. Tesis: P. LXXIV/96. Página: 55

REGISTRO FEDERAL DE VEHICULOS, LEY DEL. SU ARTICULO 41, FRACCION VI, NO VIOLA EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. *El artículo 41, fracción VI, de la Ley del Registro Federal de Vehículos, prevé como sanción administrativa para aquellos sujetos que se ubiquen dentro de las hipótesis que, como infracciones, establecen las fracciones X, XI, XII, XIII, XIV, y XV del artículo 40 (disposiciones en las que se aprecian las razones que para ello tuvo en cuenta el legislador), la privación de los bienes de los particulares, que fueron utilizados o sobre los que versa la falta cometida, es decir, que se afectan sólo los bienes objeto del ilícito administrativo, por lo que se establece un decomiso de esos bienes y no la confiscación de los mismos. En efecto, por confiscación se entiende la aplicación o el desapoderamiento en favor del Estado, de todos los bienes que posee el que la sufre, o de una parte importante de ellos. Este es el tipo de sanción que, a título de pena, prohibe el artículo 22 constitucional, junto con otras que califica de inusitadas y trascendentales. Cuando el decomiso se impone como sanción, conlleva la pérdida definitiva de un bien en favor del Estado, o sea, la privación coactiva de una parte de los bienes del infractor de una norma jurídica y, precisamente, de aquellos que fueron utilizados para cometer la contravención o sobre los que ésta versa, así como de los frutos o productos obtenidos por el responsable, con motivo de la falta cometida. De lo anterior se concluye que el artículo 41, fracción VI, al establecer un decomiso de bienes y no la confiscación de los mismos, no es violatorio del artículo 22 constitucional.* (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Pleno. Tesis LIV/91. 22 de octubre de 1991. NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 47, Noviembre de 1991, pág. 47. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte : VIII- Noviembre. Tesis: P LIV/91. Página: 6

MERCANCIA EXTRANJERA. SU PERDIDA EN FAVOR DEL FISCO FEDERAL POR NO ACREDITARSE SU LEGAL ESTANCIA EN EL PAIS, NO CONSTITUYE

CONFISCACION DE BIENES (ARTICULO 130 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1988). *La introducción ilegal de mercancía extranjera configura la infracción de contrabando, por violación de una ley de carácter prohibitivo determinada por la omisión de solicitar y obtener el permiso previo de importación y pagar el impuesto correspondiente y, asimismo, incurre en la infracción indicada quien adquiera, comercie, enajene o tenga en su poder, por cualquier título, mercancía extranjera, sin comprobar su legal estancia en el país; en esa virtud, el infractor se hace acreedor, además de al pago de una multa consistente en un tanto del impuesto que deba cubrirse, más el cincuenta por ciento del valor de la mercancía, a la pérdida de la propiedad de la misma en favor del Fisco Federal, según lo dispone el artículo 130 de la Ley Aduanera; y si bien esto constituye un acto de privación de bienes por parte de la autoridad, no encuadra en las características que delimitan el concepto de la confiscación, porque no se configura el elemento definitorio, consistente en la apropiación violenta y sin derecho por parte de la autoridad, de* ***la totalidad de sus bienes****, ni de una parte significativa de los mismos, sino que realmente se trata de la figura jurídica del decomiso, según es posible concluir, si se considera que esta sanción, impuesta por la ley, se limita a la afectación de la mercancía extranjera cuya legal estancia en el país no se comprueba por el gobernado. Asimismo, se advierte que existe una relación causal entre el bien afectado y el orden o el interés público, si se atiende a los fines de regulación económica que animan a la materia de derecho aduanero, por lo que tal privación de bienes no es violatoria del artículo 22 constitucional.* (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Parte : III, Mayo de 1996. Tesis: P. LXXV/96. Página: 114

CONFISCACION. ACTOS QUE NO LA CONSTITUYEN. *El hecho de que un interventor retire el diez por ciento de los ingresos de la caja de una empresa, para recaudar un crédito fiscal proveniente de impuestos y accesorios, no implica un acto de confiscación de bienes prohibido por el artículo 22 constitucional, en razón de que la confiscación, desde el punto de vista jurídico, se define como la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción al delito cometido y, por tanto, lo típico de dicha figura consiste en que el penado pierde la totalidad de sus bienes en razón del delito cometido. Si pierde sólo parte de ellos se estará en presencia de la llamada confiscación parcial, que en derecho mexicano se traduce en el decomiso de los efectos o instrumentos del delito. Además, el párrafo segundo del indicado normativo constitucional, expresamente prevé que no debe considerarse como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Por consiguiente, el Juez de Distrito a quo indebidamente suspendió de plano dicho acto.* (Lo subrayado es énfasis)

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Parte : IV, Agosto de 1996. Tesis: XIII.1o.7 A. Página: 644

Sin embargo, conforme al artículo 21 constitucional, el decomiso sólo puede ser decretado como pena por la autoridad judicial, ya que la administrativa está facultada únicamente para imponer las penas de multa y arresto; y en esa tesitura, si una autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación respecto de un contribuyente, y en el desarrollo de la revisión encuentra irregularidades y omisiones de impuestos, y por lo tanto, determina el monto de las contribuciones omitidas e impone las sanciones correspondientes, no podrá decomisar los bienes o mercancías que hubieren sido objeto de la infracción cometida, pues atendiendo al numeral constitucional antes mencionado, así como al 22 del mismo ordenamiento, dicha sanción sólo la podrá imponer la autoridad judicial; lo que nos lleva a la conclusión de que este tipo de sanción sólo puede imponerse cuando se trate de delitos fiscales perseguidos y sancionados por el Poder Judicial Federal, pero no cuando se trate de infracciones detectadas por las autoridades fiscales.

Las disposiciones vigentes en México en relación con los delitos fiscales que contiene el Código Fiscal de la Federación, no señalan expresamente la pena de pérdida de los instrumentos u objetos del delito, pero en lo no previsto en dicho ordenamiento son aplicables las reglas consignadas en el Código Penal para el Distrito Federal, por lo que deben aplicarse, en este aspecto, las disposiciones contenidas en el artículo 40 del Código Penal, que dice:

> *"Los instrumentos del delito, así como las cosas que sean objeto o producto de él, se decomisarán si son de uso prohibido. Si son de uso lícito, se decomisarán cuando el delito sea intencional. Si pertenecen a un tercero, sólo se decomisarán cuando el tercero que los tenga en su poder o los haya adquirido bajo cualquier título, esté en alguno de los supuestos a los que se refiere el artículo 400 de este Código* (casos de encubrimiento), *independientemente de la naturaleza jurídica de dicho tercero propietario o poseedor y de la relación que aquel tenga con el delincuente, en su caso. Las autoridades competentes procederán al inmediato aseguramiento de los bienes que podrían ser materia del decomiso, durante la averiguación o en el proceso. Se actuará en los términos previstos por este párrafo cualquiera que sea la naturaleza de los instrumentos, objetos o productos del delito.*
>
> *"Si los instrumentos o cosas decomisados son sustancias nocivas o peligrosas, se destruirán a juicio de la autoridad que esté conociendo, en los términos previstos por el Código de Procedimientos Penales, pero aquélla, cuando lo estime conveniente, podrá determinar su conservación para fines de docencia o investigación. Respecto de los instrumentos del delito, o cosas que sean objeto o producto de él, la autoridad competente determinará su destino, según su utilidad, para beneficio de la administración de justicia".*

4.4.3. Principio de la prohibición de las penas trascendentales

Las penas trascendentales son aquéllas cuyos efectos recaen sobre una persona distinta de la directamente responsable de la infracción que se sanciona. Esta cuestión está ligada, por tanto, al concepto de responsabilidad del infractor o delincuente.

En el Derecho Penal común está plenamente reconocido que la responsabilidad es estrictamente personal, es decir, sólo existe por el hecho propio, salvo por lo que respecto a la reparación del daño que puede recaer sobre terceros, en casos especiales. En la doctrina del Derecho Penal Tributario se acepta en principio que la responsabilidad por infracciones a las leyes fiscales es personal, pero se pueden señalar excepciones a esta regla, estableciendo una responsabilidad por hechos de terceros, en relación con ciertas infracciones, por virtud de la presunción de culpabilidad que se basa en las relaciones especiales existentes entre la persona que la ley considera como responsable de la infracción y aquélla que realizó los hechos constitutivos de la misma; por ejemplo, entre el patrón y sus dependientes.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha adoptado el principio de la responsabilidad personal del infractor, expresando lo siguiente: "La doctrina de la sanción debe ser un capítulo esencial de toda ética, sea o no normativa y, por tanto, debe ser una garantía de justicia que exige claramente que la pena debe limitarse al culpable y sería lo contrario una grave injusticia, al castigar a un individuo por un hecho de otro, en el cual no ha tenido participación". [29]

De acuerdo con este criterio se declaró improcedente una multa impuesta al tenedor de ciertos efectos que fueron secuestrados por no haber cubierto los impuestos aduanales y los cuales, conforme al artículo 6° del Código Aduanero, vigente en esa época, respondía directa y preferentemente ante el Fisco por el importe de sus derechos e impuestos, así como por el de las multas y gastos a que dieren lugar. La sentencia se fundó en que el poseedor de las mercancías acreditó no haber sido el que las introdujo al país, o sea, que no era responsable de la violación a las disposiciones aduanales. [30]

Sin embargo en algunos casos, y por no tener facultades para estudiar la inconstitucionalidad de leyes, el citado Tribunal aplicó los preceptos del Código Aduanero que antes se menciona, admitiendo en materia de sanciones por infracciones a sus preceptos, la responsabilidad solidaria de los comitentes en las operaciones aduanales, por todas las obligaciones pecuniarias a favor del Fisco por actos u omisiones de sus agentes aduanales, fueran delictuosos o no, incluyendo en esta responsabilidad las multas, conforme al artículo 6° del Código Aduanero. [31]

---

[29] R.T.F.F., Tomo 6, junio de 1937, pág. 2229
[30] R.T.F.F., octubre a diciembre de 1958, pág. 122
[31] R.T.F.F., octubre a diciembre de 1957, pág. 25)

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no fue uniforme respecto de la aplicación de los preceptos aduanales mencionados, primero sostuvo que "los consignatarios son responsables, ante la ley, por las faltas en que incurran los cargadores o remitentes de mercancías" y que "las mercancías responden directamente al Fisco por los derechos y *penas* en que incurran los consignatarios". [32] Pero posteriormente se negó a admitir la responsabilidad solidaria del comitente importador respecto de las infracciones cometidas por el agente aduanal, que establecían los artículos 46 y 706 del Código Aduanero, declarando que estos preceptos quedaban limitados por la fracción XI del artículo 212 del Código Fiscal de 1938, el cual excluía de sanciones, entre otros, a quienes incurrieran en omisiones por hechos ajenos a su voluntad. [33]

Este criterio fue reiterado en una ejecutoria en la cuál se estableció que "debe excluirse de sanción a quienes demuestren fehacientemente que han sido obligados a cometer los hechos o a incurrir en las omisiones infractoras, por fuerza mayor, caso fortuito o hechos ajenos a su voluntad". [34]

Igualmente, la Suprema Corte declaró inconstitucional el extender la responsabilidad por impuestos y sanciones derivados de la elaboración clandestina de alcohol, a los terceros propietarios de inmuebles en que se hubiera llevado a cabo tal elaboración, aunque los propietarios no hubieran tenido participación o conocimiento de la infracción, como pretendían las autoridades fiscales con base en el artículo 35 de la ya abrogada Ley del Impuesto Sobre Alcoholes, Aguardientes y Mieles Incristalizadas. [35]

Asimismo, al interpretar el artículo 7° de la también abrogada Ley del Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, que establecía que las fincas en que se elaboraran los productos gravados por esta ley quedaban afectados preferentemente al pago de *multas* y recargos a que hubiera lugar, aun cuando fueran de tercera persona, la Suprema Corte expresó que debía entenderse que este artículo presuponía la existencia de un nexo o relación jurídica entre el propietario y el productor, pues de no ser así, se incurriría en la notoria injusticia de sancionar a quien ignorase la actividad que ameritaba esa sanción.

Con base en estas ejecutorias, puede sostenerse que las penas por infracciones cometidas por terceros, impuestas por la autoridad fiscal a una persona, en las que ésta no haya tenido participación o culpabilidad en forma directa, resultan penas trascendentales prohibidas por el artículo 22 constitucional, en razón de su notoria injusticia.

Así lo declaró el Tribunal Fiscal de la Federación en una sentencia relativa a una multa por infracción a la entonces vigente Ley de Alcoholes, en los siguientes términos: "El propietario de la finca sólo es responsable de las multas, cuando se demuestre que autorizó

---

[32] Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXIV, pág. 369

[33] Amparo en Revisión 6332/58, Boletín de Informes Judiciales No. 139, marzo de 1959, pág. 155

[34] Revisión Fiscal 105/64, fallada el 10 de julio de 1964. Informe rendido por el C. Presidente de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Año 1964, pág. 171

[35] Tesis No. 82, Jurisprudencia de al Suprema Corte de 1917-1954, pág. 180.

la elaboración clandestina, pues de otra manera la pena que se le impusiera sería violatoria del artículo 22 de la Constitución Federal". [36]

Gracias al desarrollo jurisprudencial a que antes me he referido, las leyes fiscales introdujeron el criterio de la prohibición de la trascendencia de las sanciones. Así, la Ley Aduanera de 1982, que sustituyó al Código Aduanero arriba mencionado, reconoció el carácter no trascendente de las sanciones, pues al establecer en su artículo 41 los sujetos solidariamente responsables del pago de los impuestos aduanales, determinó expresamente que la "responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas." La Ley Aduanera vigente a partir del 1° de abril de 1996, sigue el mismo criterio estableciendo en su artículo 53 que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas.

Asimismo, el actual Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor a partir del 1° de enero de 1983, también introdujo la prohibición de las penas trascendentales, al establecer en su artículo 26, último párrafo, que "la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas".

Ahora bien, ya quedó establecido que la responsabilidad por infracciones fiscales, en principio, es de carácter personal, pero existen ciertas excepciones que el Derecho Positivo admite, las cuáles se justifican en virtud de las presunciones de culpabilidad que la ley establece respecto de ciertas personas que se encuentran en relaciones especiales con el directamente responsable. A continuación se examinarán particularmente los casos que se consideran excepcionales.

4.4.3.1. Responsabilidad por las infracciones cometidas por factores, agentes o dependientes

La doctrina y el Derecho comparado hacen referencia a estos casos de excepción de responsabilidad por el hecho propio. Bielsa menciona que a la Ley Argentina de Impuestos Internos hace responsables de penas pecuniarias, comisos y gastos a los propietarios de mercancías objeto de una infracción, por los hechos de sus factores, agentes o dependientes.

En opinión de este tratadista, tal disposición y otras análogas se explican no sólo por razones de necesidad fiscal, sino también porque la presunción de culpa o dolo tiene cierto apoyo en la colaboración que existe entre el patrón y sus factores o dependientes, pero debe aplicarse esta regla con justicia, en el sentido de que no debe ser una presunción *juris et de jure*, pues ello puede resultar arbitrario e injusto.[37]

---

[36] R.T.F.F., octubre de 1937, pág. 96

[37] BIELSA Rafael, *Compendio de Derecho Público*, Tomo III, Derecho Fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1952, págs. 110 y 111

Como ya se ha demostrado a lo largo de la presente investigación, la multa es una sanción de carácter meramente represivo y no reparatorio, por lo que me adhiero al criterio de Bielsa antes aludido respecto de la presunción de culpabilidad *juris tantum* a cargo del patrón o propietario del negocio, que se apoya no sólo en la negligencia en la elección o vigilancia de los empleados, sino también en el provecho económico que la infracción puede producir al principal.

El Tribunal Fiscal de la Federación, aplicó los artículos 321, 322 y 323 del Código de Comercio, conforme a los cuales, los actos de los dependientes obligan a sus principales en todas las operaciones que éstos les tienen encomendadas. Con base en estos preceptos, el Tribunal resolvió que "las maniobras efectuadas por un empleado alterando las declaraciones para el pago de los impuestos correspondientes, entrañan la responsabilidad de la empresa actora tomando en cuenta que ésta había comisionado a dicho empleado para hacer los pagos de los tributos y que no se acreditó que la misma empresa fuera ajena a los manejos de su empleado, quien en su carácter de dependiente obliga al principal. Pero, cuando se trata de actos de los empleados realizados fuera de sus atribuciones normales y de los trabajos que les están encomendados por la empresa, no pueden ser imputados a la misma". [38]

4.4.3.2. Responsabilidad del representado por los hechos de sus representantes

Cuando el representante de un menor, incapaz o persona jurídica, realiza actos que constituyen infracciones a las normas fiscales y que benefician ilícitamente al patrimonio del representado, surge el problema de quién debe responder de la infracción, sufriendo las sanciones respectivas.

Una corriente doctrinaria, comenta Andreozzi, considera que deben mantenerse en estos casos los principios del Derecho Penal y estimarse que el contribuyente, incapaz o la persona jurídica son deudores sólo del tributo y sus recargos, pero no responsables por la defraudación o violación de la ley impositiva, de la que deben responder los representantes, en virtud de que el menor o incapaz o la persona moral, no son imputables penalmente, porque no tienen voluntad, manifestándola únicamente por medio de sus legítimos representantes. [39]

Bielsa sostiene, que la sanción en los casos de que se trata, debe recaer en el representado, o sea el incapaz, menor o la persona jurídica. Se funda en que la evasión ilícita en perjuicio del Fisco puede no enriquecer a los representantes de la persona jurídica sino al patrimonio de ella. En consecuencia, es ese patrimonio el que se responsabiliza y debe soportar la multa penal. Por otra parte, si de la pena fiscal se excluyera a las personas jurídicas se crearía una impunidad de gran extensión, en perjuicio del Fisco. La represión fiscal se

---

[38] R.T.F.F., abril a junio de 1986, pág. 40

[39] ANDREOZZI Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tomo II, Tipográfica Editora Argentina (TEA), Buenos Aires, 1951, pág. 397

funda en la necesidad de asegurar legalmente la normal actividad fiscal –porque la formación del Erario es inherente a la existencia del Estado mismo- y de que la norma fiscal no pierda su energía, lo que ocurriría si hubiera que dividir los sujetos obligados en responsables y no responsables en razón de una imputabilidad que se basa en ciertos discriminantes de orden puramente psicológico que faltan en las personas jurídicas. A éstas no puede sometérselas simplemente al régimen general de las sanciones penales incompatibles con su naturaleza incorpórea, pero sí a las sanciones fiscales que resultan de la vinculación entre el Fisco y el patrimonio obligado o que procuran reparar los daños causados. En concepto del distinguido profesor argentino, el impuesto grava el patrimonio o parte de él; el menor, el insano, la persona jurídica, todos tienen su representante legal, es decir, ese patrimonio está revestido, defendido y obligado jurídicamente, por lo que es responsable hacia el Fisco, ya que existe una relación objetiva de fisco y patrimonio; pero el representante culpable o negligente responde al representado de los hechos o actos que perjudican a éste, si son imputables al representante. [40]

Esta solución ha sido admitida por la legislación argentina, en relación con los representantes de las personas jurídicas. En efecto, la Ley 11.683 establece en el artículo 15, puntos b y c, que las personas colectivas con o sin personalidad jurídica son sujetos de obligaciones tributarias, y en el artículo 57, párrafo segundo, que los "contribuyentes enumerados en el artículo 15, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 43 al 51 por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho de los subordinados; además, los artículos 887, 888 y 904 del Código Aduanero disponen la responsabilidad de las personas jurídicas por los ilícitos aduaneros. [41]

Aparte de las razones apuntadas en pro de la responsabilidad de las personas jurídicas por infracciones fiscales, existen las que se relacionan con la posibilidad de que las mismas personas sean responsables penalmente, y que han sido expuestas muy atinadamente por Enrique R. Aftalión en la forma que se resume a continuación.

"De acuerdo con la doctrina kelseniana, cuando en el lenguaje del Derecho, se habla de personas o sujetos de Derecho, el término no es sino una expresión unitaria personificadora con la que se menciona un haz de acciones humanas que se imputan normativamente a un centro común de referencia: en general, la entidad psicofisica ser humano; por tanto, Kelsen afirma que el sujeto de Derecho es un mero centro de imputación de normas."

"Con las personas de existencia ideal sucede lo siguiente: las normas jurídicas que a ellas se refieren, en vez de prescribir qué debe hacerse y de individualizar a la vez el ente que debe hacerlo (como sucede con las personas físicas) sólo determinan lo primero. En efecto, cuando el ordenamiento jurídico establece que una persona jurídica tiene ciertas facultades y obligaciones, queda precisado el primer interrogante. En cambio, la individualización del agente que ha de realizar los actos prescritos es asunto que queda delegado a otra norma.

---

[40] BIELSA, Op. Cit. págs. 115 y sigs.

[41] GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero. Volumen II*, quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, !993, pág. 658

Por ejemplo, si una sociedad anónima está obligada a exhibir sus libros, la determinación de quién ha de realizar las acciones necesarias para cumplir lo prescrito, es algo que está delegado a los estatutos y reglamentos de la sociedad y los actos del agente no son imputados por el ordenamiento jurídico a su centro psicofísico, sino a la persona jurídica. Esto aclara la tesis kelseniana de que las personas jurídicas consisten, igual que las físicas, en meros haces de acciones humanas que se imputan normativamente a un centro común de referencia. Sólo que, en el caso de las personas jurídicas, el centro común al que se imputan las acciones no es el agente humano que las realizó."

"En el ejemplo de la exhibición de libros, si existen falsedades en los asientos y de ellas se ha beneficiado la entidad, es evidente que aunque los errores y falsedades sean forzosamente obra humana, la sociedad es la que deberá responder civilmente, por lo menos hasta la concurrencia de su enriquecimiento. Respecto de la responsabilidad penal, las construcciones edificadas por los penalistas en torno del elemento subjetivo del delito (dolo y culpa) y de la función y fin de la pena (prevención, corrección, etc.) parecerían excluir de plano esta clase de responsabilidad y explican la casi general repulsa de que es objeto en la doctrina penal. Pero el famoso adagio *societas delinquere non potest* sólo significa que los actos ilícitos tienen que se materialmente cometidos por personas físicas. La consideración jurídica del problema no se agota en la determinación de quién cometió el entuerto, sino que debe contestarse a la pregunta de quién debe soportar las consecuencias (sanciones) del acto ilícito. Y nada puede coartar la posibilidad que tiene el Derecho para hacer recaer las consecuencias en quien no ha sido el agente material de las transgresiones. La experiencia jurídica así lo demuestra: varias leyes fiscales y administrativas en Argentina, reconocen expresa o implícitamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al igual que lo ha hecho al jurisprudencia de la Suprema Corte. En la legislación comparada hay una evidente tendencia en este sentido; las disposiciones penales de Inglaterra, Canadá, Nueva York, Alemania y Cuba también admiten dicha responsabilidad. Por consiguiente, no cabe ya preguntar si es posible hacer penalmente responsables a las personas jurídicas, pues tanto la lógica jurídica imputativa como la experiencia jurídica han resuelto el problema afirmativamente, y tal posición se justifica porque en la época actual en que ha florecido el capitalismo, las personas jurídicas frecuentemente son una encarnación de la vieja institución de los testaferros u hombres de paja, que se crean con objeto de eludir responsabilidades." [42]

En el Derecho mexicano, la responsabilidad estrictamente penal de las personas morales sí está admitida. El Código Penal del Distrito Federal de 1931, en su artículo 11, la reconoce, dado que el texto de dicho precepto expresa:

> *"Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades les proporcionen de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la*

[42] *Citado por* LOMELÍ CEREZO, Op. Cit, pág. 212-214

suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública."

Este precepto, comenta el destacado penalista mexicano Carrancá y Trujillo, ha sido prácticamente inexistente en su aplicación, en virtud de que el Código respectivo no consagra el procedimiento para exigir la responsabilidad de las personas morales. [43]

En cambio, los Códigos Penales, llamados de Defensa Social, de los Estados de Yucatán y Puebla aceptan plenamente la responsabilidad de las personas morales y reglamentan la aplicación de las sanciones de disolución o suspensión de dichas personas, precisando la forma de aplicarlas y sus efectos. Además, los respectivos ordenamientos procesales prevén el enjuiciamiento de las mismas personas para poder hacerlas objeto de la sanción.

Igualmente, el Código Penal del Estado de Veracruz de 1948 ha establecido con mejor técnica que el del Distrito Federal, la responsabilidad de las personas morales, que puede concurrir con la responsabilidad individual de los autores del delito. En efecto, el artículo 9 de dicho ordenamiento expresa:

> *"Cuando una persona moral, con excepción de las instituciones del Estado, facilite los medios para la comisión de un delito, de modo que éste resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá sujetarla a proceso para el efecto de decretar en la sentencia, las sanciones correspondientes, sin perjuicio de la responsabilidad individual en que hubieren incurrido los autores de los delitos cometidos."*

Además, en el capítulo de penas, se señalan separadamente las que pueden aplicarse a las personas físicas y a las morales, incluyendo entre estas últimas, no sólo las de disolución y suspensión sino las de prohibición de realizar determinadas operaciones o negocios, vigilancia de la autoridad y decomiso de los efectos o instrumentos del delito, y también se fijan las reglas que deben observarse en la aplicación de sanciones a las personas morales.

Los Códigos Penales de los Estados de Sonora y Tabasco son semejantes al de Veracruz, y el Código Penal del Estado de Hidalgo previene la sujeción a proceso de la sociedad o persona moral.

Los datos anteriores, llevan a la justa conclusión de que unas veces tímidamente y otras con toda precisión, es admitida en nuestro Derecho la capacidad penal corporativa.

En cuanto a la responsabilidad fiscal de las sociedades, asociaciones y demás personas morales por los actos de sus representantes, se nota actualmente en nuestro Derecho Tributario una tendencia a responsabilizar a aquéllas principalmente. En el actualmente vigente Código Fiscal de la Federación se tipifican infracciones que pueden cometer precisamente personas morales, tales como las instituciones de crédito (artículo 84-A) y empresas de factoraje financiero (artículo 84-E)

---

[43] CARRANCA Y TRUJILLO Raúl, *Derecho Penal Mexicano*, Tomo I, México 1955, pág. 191

En relación con las infracciones cometidas por mandatarios jurídicos de personas físicas, es aplicable el mismo criterio de responsabilizar al representado, ya que en virtud del fenómeno jurídico de la imputación, los actos del representante se atribuyen al representado, además de que existe una presunción de que aquél actúa con conocimiento y anuencia de éste, dado el beneficio económico que la infracción produce al representado.

En los casos en que se pruebe que el mandatario se excedió o violó las instrucciones recibidas por su mandatario, al igual que cuando se trate de infracciones cometidas por el representante de un incapaz, considero que –por imperativos elementales de justicia- no debe sancionarse al representado, ya que no participa en la comisión de la infracción, sino que ésta debe imputarse al verdadero responsable, o sea, el mandatario o representante. Sobre todo, si el mandante no ha sido beneficiado con los hechos del mandatario excedido.

4.4.3.3. Responsabilidad aduanera

En el Derecho Argentino, la Corte Suprema ha declarado que en materia aduanera existe una responsabilidad penal sui generis y las multas tienen un cierto carácter de indemnización de daños que las somete a reglas que no tienen aplicación en materia penal estricta. En estos casos (pena pecuniaria) la responsabilidad penal no es personal. Las sociedades pueden ser condenadas por los hechos de sus empleados y administradores a las penas pecuniarias que establece la legislación aduanera. [44]

De acuerdo con Bielsa, esa responsabilidad se explica, al igual que la derivada de hechos de los dependientes y factores, no sólo por la necesidad fiscal, sino por la naturaleza patrimonial de la relación tributaria y las presunciones de culpa o dolo que se apoyan en la colaboración que existe entre ciertos órdenes de actividades, como el patrón y sus factores, o gerentes de un negocio. Pero hace hincapié este autor, como se ha dicho antes, en que la presunción no debe ser siempre *juris et de jure*, pues ello puede resultar arbitrario e injusto, y debe establecerla expresamente la ley y no inducirla la jurisprudencia, a menos que ello resulte evidente de todo el sistema general. [45]

En cuanto al Derecho mexicano, la legislación aduanera, según se ha expresado al hablar de las penas trascendentales prohibidas por el artículo 22 Constitucional, acepta la no trascendencia de las sanciones, basándose en la responsabilidad personal del infractor, al establecer en el artículo 53 de la Ley Aduanera en vigor, que la responsabilidad solidaria por el pago de los impuestos aduanales comprende los accesorios de éstos, con excepción de las multas.

También en el artículo 54 de esa Ley se admite el principio de la responsabilidad personal por infracciones a la misma. En efecto, a diferencia del antiguo Código Aduanero, que

[44] ANDREOZZI, Op. Cit., pág. 400
[45] Véase *SUPRA*, inciso 4.4.3.1.

establecía la responsabilidad solidaria de los agentes aduanales por todas las obligaciones y créditos fiscales que se originaran con motivo de las operaciones aduaneras en que intervinieran, la actual Ley Aduanera, en el referido artículo 54, exime de sanciones a los agentes aduanales en el caso de que las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, recargos y multas, provengan de inexactitud o falsedad de los datos y documentos que proporcionaron los contribuyentes a los agentes aduanales, siempre que estos últimos no hubieren podido conocer tal inexactitud o falsedad al examinar la mercancía.

4.4.3.4. Responsabilidad objetiva

Debido al carácter patrimonial de la responsabilidad fiscal, la enajenación de un bien afecto al pago de contribuciones engendra la obligación del adquirente de pagar el impuesto, así como los recargos insolutos que se hayan causado; es decir, se considera que existe en estos casos responsabilidad objetiva por el importe de los créditos fiscales no pagados por el responsable directo de la infracción, pero con excepción de las sanciones que se le hayan impuesto, pues como se ha visto a lo largo del presente trabajo, las multas gozan de un carácter predominantemente penal y represivo, ya que constituyen una sanción que tiene por objeto castigar al infractor de una disposición fiscal, y por lo tanto, la misma no debe ser aplicada a quien no cometió la transgresión sancionada, porque se convertiría la multa en una pena trascendente con violación del artículo 22 constitucional.

Estas afirmaciones están apoyadas por la evolución que se advierte en nuestro Derecho a propósito de la responsabilidad objetiva en caso de traspasos o enajenación de bienes y negociaciones gravados. En efecto, el Código Fiscal de la Federación de 1966, anterior al actualmente vigente, señalaba en su artículo 14 fracción VI a los responsables solidarios, entre los que se mencionaba a los propietarios de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones, respecto de las "prestaciones fiscales" que en cualquier tiempo se hubieran causado en relación con dichas negociaciones, créditos o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes.

Este precepto estrictamente interpretado, no podía dar lugar a incluir las multas en la responsabilidad solidaria, puesto que ésta sólo se refería a las "prestaciones fiscales" y las multas no pueden ser consideradas como tales, porque la prestación fiscal es el objeto de la obligación tributaria, en tanto que la multa, en su carácter de sanción, es una consecuencia del incumplimiento de dicha obligación. Sin embargo, en la práctica se exigía a los nuevos propietarios de las mencionadas negociaciones, el pago de todos los créditos fiscales a cargo de los anteriores propietarios, incluyendo en ellos a las multas.

Esta situación cambió con la iniciación de la vigencia en el año de 1983 del actual Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 26, después de señalar a los responsables solidarios, dispone expresamente que "la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas". Por tanto, la responsabilidad objetiva no puede abarcar a las

sanciones económicas impuestas al anterior propietario de la negociación o bien enajenado, además de que –como se verá en el apartado siguiente- , la responsabilidad por infracción a las leyes fiscales de tipo objetivo, es inadmisible en nuestro régimen legal tributario.

4.5. Principio de culpabilidad en las infracciones fiscales

Se ha discutido en la doctrina del Derecho Penal Administrativo y Tributario si la culpabilidad, en cualquiera de sus dos grados: el dolo y la culpa, constituye un factor indispensable para que exista la responsabilidad por infracciones o contravenciones a las disposiciones administrativas o fiscales.

Según algunos autores, en relación con las contravenciones, la responsabilidad de carácter no delictual nace por el mero hecho de la infracción y la culpabilidad se presume por la sola comprobación de la desobediencia a la norma. En consecuencia, no se distingue, según esta corriente, entre dolo y culpa, ni se toman en cuenta en forma principal las condiciones personales del infractor, sino el daño producido al patrimonio fiscal, características todas éstas que hacen que la contravención sea considerada como una transgresión formal u objetiva. Dentro de esta corriente doctrinaria, se encuentran los autores que fueron citados en el inciso 1.5.2 de la presente investigación.

Por el contrario, otra corriente doctrinaria que ha analizado con mayor penetración la naturaleza de las contravenciones administrativas y fiscales, considera que sí se presenta en ellas el elemento de culpabilidad, aunque tenga características peculiares que la diferencian de la culpabilidad penal propiamente dicha. En esta corriente se encuentran ubicados los autores que fueron citados en el inciso 1.5.1..

Adolf Merkl, que pertenece a esta corriente, objeta el que se defina la transgresión administrativa como mera antijuridicidad objetiva que carece del momento culposo, señalando que "el Derecho positivo posee plena libertad para fijar como condición previa de la transgresión administrativa, la culpa; puede exigirla para ciertas figuras y excluirla de otras, puede aceptar las formas de culpabilidad del Derecho penal "judicial" o crear formas especiales para el Derecho penal administrativo". [46]

La misma postura se adoptó en las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, y se reiteró en las Primeras Jornadas Luso Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, celebradas en Curia, Portugal, en 1966, en cuya conclusión número 7 se dijo lo siguiente:

7ª "Analizando con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una sanción punitiva. No es aconsejable la formulación de presunciones

[46] *Citado por* DE LA GARZA, Op. Cit. pág. 793

legales de culpabilidad de carácter genérico. No obstante, se estima posible, e incluso necesario que se formulen presunciones legales de carácter excepcional, en relación con determinadas infracciones, sin que en ningún caso se elimine la posibilidad de prueba en contrario por parte del contribuyente". [47]

Por su parte, el profesor uruguayo Addy Mazz, al hacer una reseña de las distintas posiciones doctrinarias en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, señala entre las consideraciones en que se basan las tesis que le confieren carácter penal, las de que la responsabilidad fiscal no puede prescindir de la culpabilidad, en la cual se deben distinguir dos grados: dolo y culpa, requiriéndose en el dolo, la voluntad de actuar y la conciencia del perjuicio al Fisco. A esta postura se adhiere el citado autor, sosteniendo que las normas penales tributarias tienen naturaleza sustancialmente idéntica al ilícito criminal.[48]

En México, son varios los autores que se inclinan por la misma tesis. Así, por ejemplo, el Dr. Miguel Angel García Domínguez, considera que la culpabilidad tiene en el Derecho Fiscal Penal la misma función que en el Derecho Penal, de ahí que "dada la identidad ideológica entre las infracciones fiscales y los delitos, la culpabilidad es un elemento esencial de las infracciones fiscales, las que consecuentemente pueden cometerse por dolo o culpa". [49]

Como fundamento de esta postura expresa lo siguiente: "Se considera básico para mantener en este campo (Derecho Penal Fiscal) la seguridad jurídica y para satisfacer las exigencias de eficacia y justicia, el que la culpabilidad sea elemento integrante de la infracción fiscal; esto permite, por una parte, que el infractor pueda evitar la imposición de multas fiscales cuando se da alguna causa de inculpabilidad; además, permite una justa individualización de la multa como consecuencia de la graduación del elemento subjetivo, de manera que la medida de la culpabilidad debe determinar la medida de la pena de multa". [50]

El propio autor considera también que la responsabilidad fiscal penal es consecuencia de la culpabilidad, por lo que si el cumplimiento de la infracción fiscal ha sobrevenido por un caso fortuito o fuerza mayor, no sería razonable exigir que se impusiera una multa, principio que se encuentra taxativamente consignado en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. [51]

Sostiene, además, que la esencia de la culpabilidad reside en: "la exigibilidad de concluirse de acuerdo con el deber de respetar las disposiciones jurídicas; el mero hecho psicológico, intención o negligencia, asume rango jurídico y se transforma en dolo o culpa, si se

---

[47] Idem. pág. 799

[48] MAZZ Addy, *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Fundación de Cultura Universitaria, Segunda Edición, Montevideo, 1979, pág. 321

[49] GARCÍA DOMÍNGUEZ Miguel Angel, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, primera edición, México 1982, pág. 205

[50] Ídem., pág. 215

[51] Ídem., pág. 217

demuestra que el proceder intencional o negligente pudo y debió evitarse; es decir, si se concluye en el juicio referido al hecho psicológico, que era exigible al actor obrar de modo distinto a su conducta intencional o imprudente". [52]

Jesús Quintana Valtierra sostiene que la culpabilidad constituye una de las características de la infracción fiscal, lo que implica que ésta no puede existir sin dolo o sin culpa, "ya que si se toma a la culpabilidad como género, y al dolo o la culpa como especies, es posible garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que con este elemento se puede graduar la medida de la responsabilidad y, asimismo, la rigidez de la pena. Si por ejemplo –comenta el autor- el incumplimiento de la obligación fiscal se debe al desconocimiento de la ley, no se puede imponer la misma sanción que se aplicaría al infractor que deja de cumplir dolosamente". [53]

Por otra parte, Sergio Francisco de la Garza, otro destacado jurista mexicano en la materia fiscal, establece lo siguiente: "el principio de culpabilidad es uno de los básicos dentro del Derecho Penal. Sin embargo, ha existido una tendencia para eliminarlo o para reducir su influencia en el Derecho Penal Administrativo y en el Tributario. Nosotros creemos que aun cuando no ha encontrado una expresión clara en nuestro Derecho Penal Tributario, sin embargo, no ha sido eliminado y que así lo han entendido tanto las resoluciones de la Suprema Corte como del Tribunal Fiscal de la Federación; por otra parte la doctrina mexicana se ha pronunciado en ese sentido". [54]

"Debemos decir –continúa De la Garza- que aun cuando en el Código Fiscal de la Federación no se ha incorporado expresamente el principio de culpabilidad, resulta de la aplicación supletoria del Derecho Penal Común, de la existencia de circunstancias agravantes y atenuantes que son manifestaciones típicas del elemento culpabilidad y de la exclusión de responsabilidad enumerando causas de inimputabilidad, de justificación y de inculpabilidad, que sólo se explican partiendo del principio de culpabilidad".

Por último –comenta el autor- "es de considerarse que el silencio de la ley no puede interponerse como rechazo de un principio que constituye un dogma en materia punitiva. Lo contrario requeriría un texto expreso, en su carácter de solución excepcional calificada reiteradamente por la doctrina como una manifestación de primitivismo jurídico". [55]

La Mag. Margarita Lomelí Cerezo también comparte la idea de que debe existir en las infracciones fiscales el elemento de culpabilidad para que éstas puedan ser sancionadas por la autoridad, y establece que llega a dicha conclusión, no sólo porque la naturaleza esencial del delito y la contravención es la misma y por tanto, debe existir también en ésta el elemento de culpabilidad, "sino porque el Derecho positivo sí toma en consideración además del daño producido al patrimonio fiscal, el propósito o intención dolosa, así como

---

[52] Ídem., pág. 231
[53] QUINTANA VALTIERRA Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Primera Edición, Editorial Trillas S.A. de C.V., México 1988, pág. 323.
[54] DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 797
[55] Ídem., págs. 799 y 800

la culpa o negligencia del infractor y otras circunstancias personales, reveladoras de la existencia o falta de culpabilidad".

Continua diciendo que, en efecto, "el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, como hace notar el Dr. García Domínguez, admite taxativamente el principio de que no puede imponerse una multa cuando la infracción se deba a un caso fortuito o fuerza mayor, lo que equivale a aceptar el elemento culpabilidad en las infracciones fiscales, ya que en ese supuesto no existe culpa ni dolo en el sujeto que incurre en la contravención a una disposición fiscal, como sucede en el caso sometido al Tribunal Fiscal de la Federación, en el cual se anularon las sanciones impuestas a un contribuyente que no presentó la documentación requerida por haber sufrido un incendio en su negocio que destruyó tal documentación. (Revisión 2495/87 resuelta el 9 de octubre de 1991. R.T.F.F. Nov. 1991, pág. 17). Además, el artículo 75 del propio Código establece diversas circunstancias agravantes, como la reincidencia, uso de documentos o libros falsos o alterados y no enterar las contribuciones retenidas." [56]

Por otra parte, la jurisprudencia del Poder Judicial Federal ha admitido en numerosas ejecutorias el elemento "culpabilidad" como algo esencial en las infracciones fiscales. Un claro ejemplo de ello es el criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en los siguientes términos:

MERCANCIAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA, POSESION DE. *La interpretación del artículo 553 bis, fracción II, del Código Aduanero, en el sentido de que la infracción a que se refiere se configura por el hecho material de estar la mercancía en un lugar controlado por el acusado de cometer dicha infracción, aunque no haya mediado acto suyo de voluntad dolosa para configurar esa situación, excluyendo de la posesión totalmente el elemento "animus", es una interpretación rigorista que haría inconstitucionalidad la configuración de la infracción, pues es principio legal incontrovertible que no puede legalmente imponerse una pena (y la multa es una pena) a quien no ha incurrido en una conducta culpable. Y en conducta culpable no puede incurrirse sin el elemento dolo, cuando el bien tutelado es el pago de derechos de importación. La posesión incluye tanto el elemento "corpus", cuanto el elemento "animus", y pensar que el legislador habló de tenencia o posesión, que en el fondo viene a ser lo mismo, sin considerar que se integra con ambos elementos, es una interpretación incorrecta. La expresión "por cualquier causa", debe entenderse, para salvar la constitucionalidad del precepto, en el sentido de que la posesión dolosa es sancionable, ya sea a título de propietario, de detentador, de simple intermediario, etcétera. De lo contrario, al sancionar conductas no dolosas, se estaría aplicando una pena inusitada al afectado, se estarían violando los principios de equidad y proporcionalidad que en materia fiscal (y en general en materia de cobros por la vía económico coactiva) establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y, por ende, no se podría decir que la sanción impuesta estuviese correctamente fundada en derecho, ni lógicamente motivada.* (Lo subrayado es énfasis)

---

[56] LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., pág. 180

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: 55 Sexta Parte. Tesis: Página: 55

Asimismo, dicho Tribunal sentó Jurisprudencia –la cuál se transcribe a continuación- en la que determinó que para la cuantificación de las multas fiscales, la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración, entre otros elementos básicos, la malicia y la reiteración del infractor.

MULTAS, CUANTIFICACIÓN DE LAS, EN MATERIA FISCAL. *Precisando criterios anteriores, este Tribunal considera que para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración los siguientes elementos básicos: a) el monto del perjuicio sufrido por el Fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitido); b) la negligencia o mala fe del causante; o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; c) si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante, y d) la capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene menos, por una causa semejante. El único monto que las autoridades pueden imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior al mínimo, sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación (artículo 16), y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.* (Lo subrayado es énfasis)

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: 90 Sexta Parte. Tesis de Jurisprudencia: Página: 158

En la misma línea, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo el siguiente criterio:

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, INTERPRETACION DE LA FRACCION XIII DEL ARTICULO 228 DEL. *La falta total o parcial en el pago de una prestación fiscal, que es el hecho infractor previsto en la fracción XIII del artículo 228 del Código Fiscal, según este mismo precepto, ha de ser como consecuencia de las omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones de que se habla en las fracciones anteriores (del artículo 228), así como por cualquiera otra maniobra encaminada a eludir dicho*

pago. Puede advertirse que el empleo de esta destacada expresión (por cualquier otra maniobra), aunque las simulaciones y falsificaciones ya son de suyo otras tantas maniobras, lo que hace es considerar las omisiones e inexactitudes dentro del genero de maniobras; pero, obviamente, sólo en tanto en cuanto lo sean, puesto que no necesariamente se incurre en omisiones o inexactitudes por acto deliberado. Que tal sea la interpretación jurídica del precepto, vienen a revelarlo los artículos del Código Fiscal. El 31, en cuanto subordina el nacimiento del crédito fiscal a la realización de situaciones jurídicas o de hecho; lo cual quiere decir que en nuestra doctrina fiscal predomina el criterio realista u objetivo sobre el de analogías o ficciones jurídicas. El artículo 11, en cuanto preconiza el principio de la aplicación restrictiva de normas que impongan cargas fiscales. La misma interpretación viene a corroborarse, además, si se considera que las omisiones mencionadas en la fracción I del artículo 228 generalmente pueden traer consigo la falta de pago, y sin embargo sólo se sancionan conforme a la fracción I del artículo 233 con multa de $1.00 a $1,000.00, y sin que sea jurídico que el mismo hecho pueda implicar doble infracción; pero, principalmente, el principio jurídico, que no podía ignorar nuestro Código Fiscal, de la proporcionalidad de la pena a la gravedad de la infracción, siendo por sí mismo evidente el diverso grado de gravedad que representan las simples omisiones o inexactitudes cometidas por mero error, de las que son producto deliberado de maniobra. Por ello es que todas las causas de infracción establecidas en la fracción XIII del artículo 228 del Código Fiscal requieren el común elemento de la "voluntad lesiva", esto es, la demostración de la existencia de maniobra o dolo fiscal.

Instancia: SEGUNDA SALA. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte: LX, Tercera Parte. Tesis: Página: 28

Asimismo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas Tesis de Jurisprudencia con las que se corrobora el criterio antes referido, las cuáles fueron citadas y transcritas en el inciso 4.4.1., cuyos rubros son los siguientes: MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL; MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE; MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.

Igualmente, la sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Octavo Circuito, transcrita también en el inciso antes señalado, cuyo rubro es: MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTICULO 76 FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO HACE DESAPARECER EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Del texto de todas estas tesis jurisprudenciales, se desprende claramente la aceptación por parte de nuestros Altos Tribunales del principio de culpabilidad en el campo de las infracciones fiscales, al sostener que debe tomarse en cuenta, al momento de imponer la sanción correspondiente, el grado de culpabilidad del sujeto infractor, excluyendo de esta manera el criterio de infracción "objetiva", con el cuál no es necesario tomar en cuenta las condiciones subjetivas del infractor.

La culpabilidad se configura en razón de la exigibilidad de respetar las disposiciones jurídicas, y tiene dos aspectos o especies: el dolo y la culpa. La intención o negligencia del contribuyente, al incumplir con las obligaciones sustantivas o formales, se convierte en dolo o culpa. Si el obrar del contribuyente es intencional, se presentará el dolo. Por el contrario, una actuación negligente implica la culpa.

Jiménez de Asúa define al dolo como "la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad, existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su mutación, con la consecuencia de que se quebrante un deber, con voluntad de realizar el acto o de omitir la acción debida y con representación del resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere o se consiente." [57]

Por lo tanto, el dolo, en materia tributaria, existe cuando el sujeto tiene el propósito deliberado de infringir una disposición fiscal con objeto de evadir un tributo o los medios de control del pago del mismo, o en pagar una cantidad menor a la debida.

La doctrina ha establecido que existen dos clases de dolo: el genérico y el específico. El primero, siempre se presume, y es el caso de lo dispuesto por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que se considera infracción, a la comisión de un hecho que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, y sea descubierta por la autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

A diferencia del dolo genérico, el dolo específico debe probarse y esa prueba siempre debe correr a cargo de la autoridad sancionadora. Una muestra de ello sería, por ejemplo, el artículo 75 fracción II del referido Código Tributario, en el que se considera como agravante en la comisión de una infracción, "que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes, o que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero, para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones". Tales hechos revelan en la persona que los comete, según lo antes visto, un dolo específico.

En cuanto a la presunción de dolo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en reiteradas ejecutorias, ha afirmado que la infracción consistente en faltar en todo o en parte al pago de una prestación fiscal como consecuencia de omisiones, inexactitudes, simulaciones, falsificaciones, etc., sólo se configura cuando se está en presencia de una omisión dolosa. [58]

Indica Lomelí Cerezo que "otro de los rasgos que caracterizan la jurisprudencia de la Suprema Corte en esta materia es que, según dicho Alto Tribunal, no pesa sobre el contribuyente la obligación de probar que no existió maniobra alguna encaminada a eludir el pago de sus obligaciones fiscales, sino que, a la inversa, la autoridad tiene en este punto

---

[57] *Citado por* QUINTANA VALTIERRA, Op. Cit., pág. 324

[58] Ver ejecutorias citadas por LOMELÍ CEREZO, Op. Cit., págs. 182 y 183

la carga de la prueba, con apoyo en los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles... lo que revela que según la Suprema Corte, en la aplicación de las sanciones fiscales hechas por la autoridad administrativa, el dolo no se presume." [59]

Sin embargo, el Tribunal Fiscal de la Federación, en una tesis muy antigua sostuvo que para que exista infracción no se necesita la comprobación del elemento dolo, porque la violación de la ley hace presumir la intención dolosa con el fin de evitar un impuesto. En contra de esta presunción, el infractor puede alegar algunas de las circunstancias previstas por el artículo 212 fracción XI del Código Fiscal. [60]

Por otro lado, hay conductas que son consideradas por el legislador de mayor gravedad, y por consiguiente, implican una sanción mas severa. Estas agravantes se encuentran establecidas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, y presuponen, a juicio del legislador, mayor dolo en la actuación del infractor. Dichas agravantes son las siguientes:

a) *La reincidencia.*- En los incisos a) y b) del citado artículo se señala que hay reincidencia cuando se omite el pago de tributos, incluyendo los retenidos y recaudados, la segunda o posteriores veces que se sancione al contribuyente por una infracción prevista en el propio Código.

b) *Otros agravantes.*- El uso de documentos falsos o en los que consten operaciones inexistentes; utilizar, sin tener derecho, documentos expedidos a nombre de terceros para deducir su importe del cálculo de tributos o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones; llevar dos o más sistemas de contabilidad, con distinto contenido; llevar dos o más libros sociales similares con distinto contenido; la destrucción total o parcial de la contabilidad; el microfilmado de documentos, para efectos fiscales, que no cumplan con los requisitos previstos en las leyes aplicables.

c) *La omisión como agravante.*- La omisión en el entero o pago de tributos que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

d) *Infracciones continuas como agravantes.*- Prevista en la fracción IV del artículo 75, es la referente a la comisión de infracciones de forma continuada. Al respecto cabe mencionar que una infracción es de carácter continuo, cuando un contribuyente lleve a cabo diversos actos y omisiones que violan lo dispuesto en la norma fiscal, y por lo tanto, debe ser castigada con una sola sanción. Un ejemplo sería cuando un contribuyente importa mercancías al amparo de un pedimento de importación temporal, y se obliga, en dicho pedimento, a retornarlo al extranjero en determinada fecha. Si no lo hace, la mercancía pasará a ser propiedad del Fisco Federal y se impondrá al contribuyente una sanción por incumplimiento, además de que la autoridad quedará facultada para determinar las contribuciones correspondientes que resulten de dicha importación (ya que se considerará como importación definitiva), así como los accesorios de ley. Pues bien, dicha infracción consistente en no retornar en tiempo la

[59] *Citada por* DE LA GARZA, Op. Cit., pág. 834
[60] Exp. 2240/39. R.T.F.F., Año III, Tomo IV, números 25-26, 1939, pág. 108.

mercancía importada temporalmente, constituye una infracción de carácter continuo, la cuál no cesará hasta en tanto el contribuyente retorne la mercancía al extranjero.

Ya explicado anteriormente el elemento "dolo" en las infracciones fiscales, pasemos ahora al otro aspecto de la culpabilidad, que es la culpa. La culpa es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto, y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente, causa un efecto dañoso. En este caso, el contribuyente pudo prever la consecuencia del incumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas o formales, pero por descuido o negligencia incurre en él. Un ejemplo de conducta culposa es la falta de presentación oportuna de avisos o declaraciones, aun cuando no existan tributos a pagar. Los incumplimientos de obligaciones fiscales sustantivas o formales serán culposos, por exclusión, cuando no se presente alguna de las agravantes previstas por el Código Fiscal de la Federación.[61]

Un caso típico de una conducta culposa por negligencia, es el del desprendimiento de los marbetes que se adhieren a los envases de bebidas alcohólicas para acreditar el pago del impuesto correspondiente, y que por descuido en el manejo de esos envases no se conservan adheridos, no pudiéndose acreditar el pago del gravamen, lo que acarrea la correspondiente sanción, no obstante la falta de dolo. [62]

La omisión de declaraciones que sean necesarias para el pago de una prestación fiscal es también una infracción por culpa, cuando ella no implique, dadas las circunstancias del caso, propósito de evadir ilícitamente dicha prestación; por ejemplo, cuando se ha impugnado la ley respectiva sin haber obtenido resolución favorable, o cuando el causante inició los trámites para lograr una prórroga para la presentación de las manifestaciones y facilidades para el pago del impuesto. El Tribunal Fiscal de la Federación resolvió que en estos casos no existía dolo y que la infracción era leve. [63]

En cuanto a la mora en el pago de las prestaciones tributarias que no implica dolo, o sea el propósito de eludir dicho pago, según el criterio dominante en la jurisprudencia del citado Tribunal, sólo tiene esa característica cuando el pago es espontáneo, en cuyo caso no se impone propiamente una sanción, sino sólo se exige la indemnización representada por el pago de recargos. En cambio, cuando existe requerimiento o gestión de las autoridades para lograr el pago, se equipara la infracción a las omisiones dolosas. [64]

Por otro lado, al igual que en el derecho penal común, en el derecho penal fiscal se presentan causas excluyentes o atenuantes de la responsabilidad por infracciones tributarias. La legislación fiscal federal señala como causas atenuantes o excluyentes de responsabilidad al error, y a la fuerza mayor o caso fortuito.

---

[61] QUINTANA, Op. Cit., pág. 325
[62] LOMELÍ, Op. Cit., pág. 184
[63] Ibídem.
[64] Ídem., pág. 185

El error es reconocido por la doctrina del derecho penal como excluyente o atenuante de la responsabilidad, y tal principio es aplicable a las infracciones de carácter fiscal. El error del contribuyente que infringe lo dispuesto en la norma fiscal es lo opuesto al dolo, el cual lleva implícita la intención de cometer la conducta ilícita. El error de derecho consiste en una idea equivocada sobre el sentido y alcance de la disposición fiscal, y tal error puede suscitarse, sobre todo, en virtud de las leyes fiscales poco conocidas, modificadas con frecuencia y sibilinas en su lenguaje. En otras palabras, resulta frecuente que el contribuyente incurra en error legal debido a la frecuente reforma anual de las disposiciones fiscales, a la falta de difusión de la ley y al lenguaje técnico con que generalmente es redactada la norma. [65]

Si el contribuyente descubre el error en que incurrió y espontáneamente lo corrige, según el artículo 73, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, no habrá lugar a que se le imponga multa alguna. El propio artículo señala cuáles son los casos en que el cumplimiento no es considerado como espontáneo, y son: a) cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, y b) si la omisión es corregida por el contribuyente cuando haya sido notificada ya una orden de visita domiciliaria o, en general, cuando la autoridad hubiera iniciado el ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Por otro lado, el caso fortuito es aquello que no pudo ser previsto o que, habiéndolo sido, fue imposible evitar. Se caracteriza por la imprevisibilidad del acontecimiento que se produce en relación causal con la acción u omisión del hombre.

El caso fortuito se equipara a la fuerza mayor, sin que ello implique desconocer la diferencia que existe entre ambos, ya que la primera depende de la naturaleza –el rayo, la inundación, el terremoto- , y en el caso fortuito se supone un acontecimiento causado por el hombre, cuyo resultado fue incalculable; es decir, fuera de la previsibilidad humana.

Esta excluyente de responsabilidad está prevista en el artículo 73, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, donde textualmente se señala: "No se impondrán multas… Cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito".

4.6. La responsabilidad por infracciones fiscales

En términos generales, responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño. La expresión "responsabilidad" según Zanobi, indica "la obligación de aquél a quien, por cualquier título, incumben las consecuencias de un hecho dañoso". [66]

La responsabilidad en el Derecho Civil moderno es una fuente de obligaciones y surge cuando se ha producido un daño, ya sea por un obrar culpable del agente (responsabilidad

---

[65] QUINTANA, Op. Cit., pág. 326
[66] *Citado por* LOMELÍ, Op. Cit., pág. 195

subjetiva) o bien por el empleo de mecanismos, fuerzas, aparatos, etc., que en sí mismos entrañan un riesgo (responsabilidad objetiva).

La nota característica de la responsabilidad es actualmente –según José de Aguiar Díaz en su obra *Tratado de la Responsabilidad Civil*"- la del resarcimiento o reparación del daño causado, ya que puede existir aunque no haya culpa, por lo que se dice que todos los casos de responsabilidad civil se pueden sistematizar bajo el género "reparación del daño". La reparación del daño se traduce en la obligación de restablecer la situación anterior al mismo y, cuando esto no sea posible, en la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados. [67]

La responsabilidad penal, en cambio, es la situación en que se encuentra la persona que, de acuerdo con la ley y la declaración judicial respectiva, debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, el delito, que le es imputable en concreto, por dolo o culpa de su parte.

Las consecuencias del delito son la pena y la reparación del daño. En algunos países, como México, la reparación del daño es parte de la pena pública cuando se exige al propio delincuente, y responsabilidad civil cuando pesa sobre terceros (artículo 29 del Código Penal para el Distrito Federal). Por tanto, el responsable según el Derecho Penal, debe sufrir la pena y efectuar la reparación del daño, salvo que esta última corresponda a terceros (ascendientes, tutores, patrones) por los delitos de sus descendientes, pupilos o empleados, respectivamente (artículo 32 del Código citado).

Las diferencias principales entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal son las siguientes:

a) En el Derecho Civil no hay pena o sanción represiva, sino únicamente la reparación del daño, que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios. En cambio, en el Derecho Penal, no sólo hay obligación de reparar el daño, sino que el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.

b) En el Derecho Civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa y ni siquiera debe haber en todos los casos la violación de una norma legal, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son lícitos. Por el contrario, en el Derecho Penal sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

c) En la responsabilidad penal el daño que el Derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima. En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo y sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél parte de la colectividad.

---

[67] Ibídem.

d) La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patrones, representantes. Esta ha sido considerada por algunos autores, la diferencia esencial más sobresalientes, entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.

Por otra parte, la responsabilidad administrativa tiene por objeto la aplicación de penas impuestas por el Estado en el ejercicio de su potestad administrativa y que competen a la Administración Pública. A esta categoría pertenece la responsabilidad por infracciones a las disposiciones fiscales.

El Derecho Tributario establece una gran variedad de deberes u obligaciones a cargo tanto de los sujetos del crédito fiscal, como respecto de los terceros y los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. Esas obligaciones pueden ser de muy diverso carácter. Las principales son aquellas cuyo contenido y objeto es una prestación fiscal; otras son obligaciones accesorias cuya finalidad es asegurar el pago de los créditos fiscales, como por ejemplo, presentar avisos, declaraciones, llevar ciertos libros o registros, etc.; o bien, se trata de obligaciones que se relacionan con las funciones de vigilancia atribuidas a los funcionarios, empleados públicos, notarios, etc. El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones y la consiguiente infracción del precepto o preceptos relativos, es lo que produce la responsabilidad fiscal.

Comenta Rafael Bielsa en su obra *Estudios de Derecho Público*, que "dado el carácter eminentemente patrimonial de las obligaciones fiscales, se ha considerado que la responsabilidad por infracción a las leyes tributarias es simple y objetiva; simple porque se piensa que para el Fisco no importa la imputabilidad o inimputabilidad del sujeto, ya que para él sólo hay contribuyentes, y si el contribuyente no paga su obligación, el Fisco ejercita sus medios legales de coerción principal de asegurar al Erario el ingreso de las sumas debidas por el contribuyente. Y es objetiva porque la responsabilidad fiscal no surge solamente de la conducta del sujeto, sino de la existencia misma del bien o acto jurídico gravado, de manera análoga a la responsabilidad objetiva en el Derecho Civil."

No obstante lo anterior, el autor reconoce que "en la responsabilidad por infracción a las leyes tributarias debe tomarse en cuenta el elemento subjetivo y moral, pues aunque en el Derecho Fiscal lo predominante y esencial es el elemento patrimonial, una responsabilidad despojada de todo elemento ético, de toda sustancia moral, sólo puede satisfacer a aquellos que consideran al Derecho como norma técnica y no como imperativo categórico de conducta moral, sino como conjunto de preceptos necesarios y útiles para lograr un fin cualquiera. La voluntad libre y consciente es la base de la imputabilidad, y la voluntad se exterioriza en una conducta. Para que un acto o un hecho sea imputable es necesario que pueda ser atribuido a la persona de que se trata."

El mismo tratadista dice: "En defensa de la eficacia del Derecho Fiscal no pueden sacrificarse principios de justicia y ciertos postulados éticos que dan coherencia y virtud a todo sistema legal.. la objetivación y simplicidad fiscal pueden justificar la exclusión de

toda excepción a su régimen de percepción de contribuciones; pero en la ordenación penal, o sea, en el régimen de las penas, el derecho fiscal debe fundarse en algunos principios –no precisamente en las expresas disposiciones- del derecho penal común, pues aunque el derecho fiscal tenga caracteres singulares, no puede excluirse de la órbita del Derecho, o sea, de sus principios fundamentales que forman el Derecho justo".

Por último Bielsa, establece que la responsabilidad fiscal debe ser personal, ya que si se atiende a la esencia de la justicia que consiste en dar a cada uno lo que corresponde, se concluye que las consecuencias desagradables que derivan de la violación de las normas impositivas, es decir, las sanciones, deben ser aplicadas a aquellos a quienes sea imputable como propia la violación, porque como dijo Cicerón, *no hay nada mas indigno que el que carezca de culpa no carezca de suplicio.* [68]

El Código Fiscal de la Federación en vigor admite el principio del carácter personal de las infracciones que el mismo tipifica, lo cuál se vio detalladamente en el inciso 4.4.3.. En efecto, establece el artículo 71, que son responsables en la comisión de dichas infracciones las personas que realicen los supuestos que en el propio Código se consideran como tales. En esa línea se determina también que cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga. Asimismo, en el artículo 26, que señala quiénes son solidarios responsables con los contribuyentes, se dispone que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, *con excepción de las multas* y que esta disposición no impide que los representantes solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Otro ejemplo concreto del principio de responsabilidad personal se encuentra en el párrafo final del artículo 73 del vigente Código Fiscal de la Federación que dispone que siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos, o a los notarios o corredores titulados, los accesorios (entre los que se encuentran las multas) serán a cargo exclusivamente de ellos y los contribuyentes sólo quedan obligados a pagar las contribuciones omitidas, pero si la infracción se cometió por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quienes se determinó la contribución, los accesorios serán a cargo de aquéllos.

Como se advierte, estas disposiciones distinguen con claridad a quién debe imputarse la infracción, estableciendo una responsabilidad estrictamente personal. Sin embargo, en otras ocasiones la legislación se aparta de este principio, y tales excepciones sólo se justifican por razón de las presunciones de culpabilidad que la ley establece respecto de ciertas personas que se encuentran en una relación determinada con el directamente responsable, tal y como se vio en los subincisos 4.4.3.1., 4.4.3.2., 4.4.3.3. y 4.4.3.4. Un claro ejemplo de ello es el artículo 60 de la Ley Aduanera en vigor, que establece que las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional, y que en los casos previstos por la

[68] BIELSA Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, Derecho Fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1951, págs. 454 y sigs.

misma Ley, las autoridades aduaneras procederán a retenerlas o embargarlas en tanto se compruebe que han sido satisfechos dichas obligaciones y créditos. Sin embargo, debe ponerse de relieve que la misma Ley Aduanera toma en cuenta, como regla general, el concepto de la responsabilidad personal por infracción a sus preceptos, lo cuál puede observarse en su artículo 53 que establece que la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas.

Ahora bien, de acuerdo a lo expuesto y por comparación con la responsabilidad civil y la responsabilidad penal, se pueden señalar los siguientes caracteres de la responsabilidad por infracciones fiscales.

a) Para que exista dicha responsabilidad debe haber violación de una norma de Derecho Fiscal.

b) La violación tiene siempre un carácter de Derecho Público, aunque no se produzca un daño concreto para el Fisco, porque la norma violada es de Derecho Público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

c) La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al Fisco, o sea, el pago de las contribuciones omitidas, la inflación y los recargos correspondientes, sino la de sufrir un castigo (multa, clausura, suspensión de actividades, etc.)

d) Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.

e) En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.

Como se ve, la responsabilidad por infracciones fiscales tiene mayor similitud con la responsabilidad penal que con la civil, a pesar de las peculiaridades que la primera reviste. En efecto, la responsabilidad fiscal deriva de un hecho ilícito, es decir, requiere la violación de una norma por dolo o culpa, es personal y se rige por normas de Derecho Público, configurándose aunque no se haya producido un daño concreto, caracteres todos éstos que son propios de la responsabilidad penal. En cambio, la responsabilidad civil, como se ha dicho antes, puede existir sin hecho ilícito y, por tanto, sin violación de una norma por dolo o culpa; es objetiva y puede exigirse a terceros; se rige por normas de Derecho Privado y sólo existe cuando se ha originado un daño concreto.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El ilícito, como concepto genérico - dado que existen diversas especies del mismo como el delito, la infracción, la falta, contravención, etc.- , es el comportamiento antijurídico de una persona (sujeto activo) que puede consistir en hacer o no hacer y que provoca una consecuencia dañosa, es decir, la destrucción de una situación favorable para otra persona (sujeto pasivo). Debe ser culposo, es decir, que el actual ilícito sea resultado de un proceso volitivo interno, bien sea con la intención de causar daño (dolo) o causándolo con negligencia, impericia o imprudencia (culpa). La consecuencia del ilícito siempre será la sanción, la cuál puede variar dependiendo de la naturaleza del ilícito, como por ejemplo, la privación de la libertad, la multa, el decomiso, la nulidad o rescisión de un acto jurídico, la clausura, la remoción de un cargo, etc.

SEGUNDA.- La infracción fiscal es una especie de ilícito que consiste en una conducta típica, antijurídica y culpable por la cuál se incumple una obligación fiscal, sustantiva o formal, de la que es responsable una persona física o moral, misma que debe ser sancionada con una pena económica por un órgano de la Administración Pública. Las infracciones fiscales han sido clasificadas por la doctrina atendiendo a las circunstancias de modo y tiempo del ilícito, y a otros factores como la gravedad del infractor, el resultado obtenido, el perjuicio económico, entre otros.

TERCERA.- El sujeto activo de la infracción fiscal puede ser tanto una persona física como una persona moral, aunque parte de la doctrina haya sostenido lo contrario respecto de ésta última, ya que si se ha aceptado la tesis de que la persona moral tiene personalidad jurídica propia, es sujeta de obligaciones y deberes, tiene una voluntad social y por lo tanto, puede celebrar actos jurídicos y cumplirlos, no debe haber ninguna dificultad para admitir que puede incumplir sus obligaciones y cometer infracciones, aunque los actos constitutivos de la infracción hayan sido ejecutados, como es obvio, por sus representantes, empleados u órganos, y en esa tesitura, debe concluirse que las personas jurídicas sólo son pasibles de penas económicas y de las que estén relacionadas con su actividad, mas no de penas privativas de libertad, ya que éstas son aplicables únicamente a los seres humanos de carne y hueso.

CUARTA.- El sujeto pasivo de la infracción fiscal es el titular del bien o interés jurídicamente protegido que es el Estado como personificación de la colectividad, o sea, el ente público que encarna a dicha colectividad en el escenario de la vida jurídica.

QUINTA.- La doctrina internacional dio lugar al surgimiento de diversas tendencias o corrientes para la determinación de la naturaleza jurídica de las infracciones fiscales, que son, la penalista, la administrativista, la tributaria autonomista y la dualista. La más acertada de ellas es la penalista, ya que como se demostró a lo largo de la investigación, no

existe una diferencia esencial o cualitativa entre delito e infracción, pues la única diferencia –no esencial- que existe entre ambos, estriba en la sanción y en la competencia jurisdiccional de la autoridad que la impone (judicial en los delitos, administrativa en las infracciones), pero no en la naturaleza intrínseca del ilícito.

SEXTA.- La sanción, propiamente dicha, es la consecuencia jurídica desfavorable, desagradable y adversa, que produce el incumplimiento de una obligación jurídica en relación con el obligado. Es el castigo o pena que tiende a evitar y a reprimir la repetición de un hecho ilícito similar, mediante la intimidación y la ejemplaridad. La doctrina ha establecido diversas formas de sanciones, pero básicamente existen dos tipos, sin desconocer que existen formas complejas y mixtas, y que son, las que tienen un fin satisfaciente o de restitución en sentido amplio y las que no tienen propósito satisfaciente sino predominantemente aflictivo o represivo.

SÉPTIMA.- En México, en materia fiscal, las sanciones sólo son de tipo aflictivo y represivo (castigos o penas), pues las de tipo satisfaciente o indemnizatorio no son consideradas como sanciones sino como "recargos" y actualización, cuya finalidad es la de resarcir al Fisco de los perjuicios económicos causados por la falta de pago oportuno de los contribuyentes, o sea, como una especie de intereses moratorios a cargo del particular y en favor del Estado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, y si bien es cierto que el contenido pecuniario de algunas sanciones –como el de las multas, por ejemplo- indudablemente beneficia al Fisco, también lo es que ello es una característica de orden secundario, pues el fin primario de las sanciones fiscales es la de reprimir e intimidar al autor de la violación cometida, y por otro lado, amenazar y ejemplificar a los demás sujetos de la misma obligación. Así lo han sostenido nuestros tribunales federales, especialmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación al referirse a la multa, que es la sanción más común en materia fiscal, considerando que ésta y la sanción penal (delito) participan de la misma naturaleza y tienen la misma finalidad.

OCTAVA.- La sanción fiscal encuentra su fundamento en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aunque ha habido algunos tratadistas que opinan que de la redacción de dicho numeral constitucional se desprende que la autoridad administrativa no tiene facultad para sancionar las infracciones de las leyes fiscales, sino únicamente las de reglamentos gubernativos y de policía. Lo anterior, considero, resulta de una interpretación aislada, truncada e incorrecta del numeral constitucional antes referido, pues sostener dicho criterio, traería como consecuencia un resquebrajamiento total en el orden jurídico tributario, ya que las infracciones a las disposiciones fiscales quedarían fuera del control de las autoridades, por no poder ser sancionadas por ninguna de ellas. Precisamente, para evitar este tipo de interpretaciones erróneas, considero que sería conveniente una reforma al artículo 21 en cuestión, en el sentido de que se mencionara expresamente, en el texto del mismo, que la autoridad administrativa está facultada para sancionar las infracciones de las leyes administrativas y fiscales, y no sólo las de reglamentos gubernativos y de policía.

NOVENA.- El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2° establece que las sanciones son accesorios del crédito fiscal y por lo tanto participan de la misma naturaleza de éste último, de manera que su validez y existencia dependen de la de éste; sin embargo, la multa fiscal puede ser combatida por vicios propios, lo cuál se desprende de lo preceptuado por el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, que establece que la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas impuestas por la autoridad judicial, además de que nuestros tribunales, se han pronunciado en ese mismo sentido en diversas tesis y ejecutorias; por lo tanto, se infiere que en estos casos, la multa responde a una finalidad específica y tiene existencia jurídica propia, de manera que no puede confundirse con la contribución omitida y sus demás accesorios, ya que se trata de conceptos distintos, que actúan en esferas diferentes pero con un origen mediato común.

DÉCIMA.- El Derecho Penal Administrativo, según las definiciones dadas por la doctrina, es el conjunto de disposiciones legales que vinculan una sanción –como consecuencia jurídica- a la transgresión de las normas jurídicas de carácter administrativo – como supuesto de hecho- , las cuáles establecen obligaciones del gobernado hacia la Administración Pública, constituyendo así el derecho represivo de ésta última.

DÉCIMA PRIMERA.- El Derecho Penal Fiscal forma parte del Derecho Penal Administrativo, y es el conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delitos o infracciones y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que no cumplan con sus obligaciones fiscales, tanto sustantivas como formales, establecidas por las normas jurídicas tributarias, con la finalidad de proteger el patrimonio del Estado y evitar conductas antijurídicas reprobadas por el ordenamiento jurídico a través de la represión y el castigo.

DÉCIMA SEGUNDA.- El Derecho Penal Administrativo, y su rama, el Derecho Penal Fiscal, no cuentan, hasta la fecha, con una autonomía científica, ya que no tienen una materia o campo de aplicación propios determinados inequívocamente, toda vez que no existen diferencias esenciales o cualitativas entre delitos e infracciones, como se dijo anteriormente, y una misma transgresión puede revestir uno u otro carácter, o inclusive ambos, según lo determine el legislador; además de que no tienen un cuerpo de principios rectores propios y exclusivos, sino que necesitan recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas, a los principios rectores del Derecho Penal general, criterios éstos que han sido adoptados por el Tribunal Fiscal de la Federación y el Poder Judicial Federal, en diversas ejecutorias y tesis de jurisprudencia. Por lo tanto, el Derecho Penal Administrativo, y su rama, el Derecho Penal Fiscal, por su naturaleza esencialmente represiva, forman parte del Derecho Penal común, y constituyen regulaciones "especiales" de éste último, las cuáles se deben regir por sus principios generales, aunque con ciertas

modificaciones o adaptaciones; con ello, se descarta por completo la teoría autonomista del Derecho Penal Administrativo y Fiscal que ha sido sostenida por una parte de la doctrina.

DÉCIMA TERCERA.- Según el principio *nullun crimen, nulla poena sine lege*, o mejor conocido como principio de legalidad, que está contenido en el artículo 14 de nuestra Carta Magna y que se aplica íntegramente a la materia fiscal, las infracciones y las sanciones que les corresponden, deben estar establecidas en una ley formal y materialmente legislativa, es decir, que tenga su origen en el Poder Legislativo; sin embargo, la autoridad administrativa sí está facultada para establecer infracciones y sanciones en materia de reglamentos gubernativos y de policía (ayuntamientos) de conformidad con lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley Fundamental, y a pesar de que ha sido controvertida dicha facultad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha admitido su constitucionalidad, y por lo tanto, las autoridades administrativas sí están facultadas para castigar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, ajustándose a las disposiciones de los mismos, pero en materia fiscal, como se dijo anteriormente, no se ha admitido que las infracciones y sanciones se establezcan en reglamentos, ya que son materia propia de las leyes.

DÉCIMA CUARTA.- Asimismo, según el principio de legalidad antes referido, no está permitido imponer sanciones fiscales por simple analogía o mayoría de razón, ya que la pena debe estar prevista en la ley y ser exactamente aplicable a la infracción de que se trate también prevista en la ley, prohibición que está reforzada por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, que establece que las disposiciones fiscales que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Además, de dicho principio se desprende que la violación y su respectivo castigo deben constituir una unidad conceptual, de manera que si la ley caracteriza la infracción, pero no determina los límites de la pena, no existe ilícito alguno, aunque aquélla esté prevista.

DÉCIMA QUINTA.- El principio general de derecho penal *non bis in idem*, que reconoce el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al establecer que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, no ha sido respetado por la legislación fiscal mexicana, ya que ciertas normas establecen que un mismo hecho u omisión puede constituir, a la vez, delitos e infracciones fiscales, como sucede con el contrabando, dando origen de esta manera a dos procesos sancionatorios diversos: uno ante la autoridad judicial para la comprobación y castigo del delito, y otro, ante la autoridad administrativa para constatar y sancionar la infracción de carácter fiscal, a diferencia de otros países como España, Italia y Argentina que prohiben en sus legislaciones la duplicidad de procesos por un mismo ilícito. Desgraciadamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido criterios contradictorios en diversas tesis y ejecutorias en torno a la constitucionalidad de la duplicidad de procesos prevista por la legislación fiscal, las cuáles fueron citadas en el inciso 4.2., criterios que aún no han sido resueltos.

DÉCIMA SEXTA.- Considero que la duplicidad de procesos antes referida, contraviene abiertamente el artículo 23 Constitucional, ya que un hecho u omisión no puede ser a la vez delito e infracción, porque la esencia de ambos es la misma y sólo hay una diferencia de grado entre ellos, en relación con su gravedad, por lo que debe ser una cosa u otra, pero no ambas a la vez. Por eso, para evitar la violación al numeral constitucional en mención, tendría que suprimirse la duplicidad de procesos, y las transgresiones que constituyen actualmente infracción y delito, tendrían que configurarse como una u otro, escogiendo para darles el carácter delictual a aquellas que, de acuerdo con la tradición jurídica y la conciencia social, se consideren verdaderamente graves y lesivas para los intereses de la colectividad. Asimismo, si se considera que la intervención de la autoridad judicial y la instauración de un proceso penal no son el medio más idóneo para dilucidar en una forma breve y expedita, como conviene a los intereses del Fisco, si se cometió o no la infracción a las leyes fiscales a fin de proceder a aplicar la sanción correspondiente al infractor y recobrar los impuestos omitidos en caso de que se compruebe la violación, deberían tipificarse esa clase de conductas ilícitas sólo como infracciones, atribuyendo el conocimiento y castigo de las mismas en forma exclusiva a la Administración Pública.

DÉCIMA SÉPTIMA.- El principio de "irretroactividad de la ley", consagrado en el artículo 14 de la Constitución Federal como garantía individual, debe ser aplicado en el campo de las infracciones fiscales, lo cuál significa que en ningún caso puede castigarse la violación de una disposición legal aplicando la sanción que establezca la ley expedida con posterioridad al hecho; o bien, que no puede considerarse como infracción el hecho u omisión que no estaba tipificado como tal en la ley vigente en el momento en que se realizó sino en una posterior. En esa tesitura, cundo un acto administrativo es ilegal por aplicación retroactiva de la ley, el mismo puede ser impugnado a través de Juicio Contencioso Administrativo ante un tribunal administrativo, ya que el acto es ilegal por inconstitucionalidad intrínseca, y según el criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los tribunales administrativos, refiriéndose en concreto al Tribunal Fiscal de la Federación, están facultados, por excepción, para calificar la constitucionalidad de los actos de autoridad en acatamiento al principio relativo a la legalidad del acto administrativo, pues todo acto de autoridad debe sujetarse a los límites establecidos por las leyes ordinarias, máxime tratándose de la Ley Suprema; pero cuando se trata de aplicación de una ley o un precepto que en sí mismo son retroactivos, no son competentes dichos tribunales administrativos para conocer del asunto, pues en esos casos, lo que se discutiría en realidad es la constitucionalidad de la ley o el precepto en cuestión, más no del acto administrativo.

DÉCIMA OCTAVA.- Debe aplicarse en forma retroactiva la ley que beneficie más al infractor de las disposiciones fiscales, lo cuál se infiere de una interpretación a *contrario sensu* del artículo 14 Constitucional, además de que el mismo no lo prohibe. Así, nuestra Ley Fundamental admite la existencia del principio general reconocido en la doctrina del Derecho Penal sobre "retroactividad favorable al reo", el cuál debe ser aplicado al campo de las infracciones y sanciones fiscales, dada su naturaleza represiva y punitiva, aunado al hecho de que así lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, al resolver la Contradicción de Tesis número 26/97 en la sesión pública del veintitrés de enero de mil novecientos noventa y ocho, por mayoría de cuatro votos, la cuál fue transcrita en el inciso 4.3.1. de la presente investigación.

DÉCIMA NOVENA.- En principio, no resulta obligatorio para las autoridades administrativas oír al presunto responsable de infracciones fiscales antes de imponerle la sanción correspondiente, ya que la garantía de audiencia, que también se encuentra contenida en el artículo 14 de la Ley Fundamental, se considera satisfecha en virtud de que el afectado puede combatir la sanción impuesta mediante Juicio Contencioso Administrativo ante los tribunales administrativos, o bien, mediante el recurso optativo de revocación establecido por el Código Fiscal de la Federación y en la mayoría de los códigos fiscales locales, toda vez que la seguridad de los contribuyentes ya está protegida, ya que éstos conocen desde el momento mismo de realizar los actos gravados o sancionados, la existencia y monto de las obligaciones fiscales a su cargo que surgen de tales actos, siempre y cuando los elementos de dicha obligación se encuentren determinados y establecidos en la ley; sin embargo, cuando el cumplimiento de la obligación depende de apreciaciones, avalúos o ejercicio del arbitrio de las autoridades, es decir, que el monto del tributo viene a depender no solo de la voluntad del legislador, sino de actos administrativos, ya no se justifica la afectación de los particulares sin el debido respeto de la garantía de audiencia en forma previa. Todo lo anterior ha sido sostenido por el Poder Judicial de la Federación –en especial, la Suprema Corte de Justicia- , en diversas tesis y ejecutorias las cuáles han sido citadas en el inciso 4.3.2 de la presente tesis.

VIGÉSIMA.- El principio de la prohibición de multa excesiva contenido en el artículo 22 Constitucional no debe limitarse al ámbito penal, como lo había sostenido la antigua integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hasta antes de la novena época, sino que también debe ser aplicado a los ilícitos fiscales. La nueva integración de la Corte, a partir de mil novecientos noventa y cinco, ha establecido que para que una multa no sea excesiva, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la comisión del hecho que la motiva, si es el caso, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda. También se ha considerado que las multas establecidas por las leyes en un monto o porcentaje fijo, se consideran multas excesivas y desproporcionadas, y por lo tanto, violatorias de los artículos 22 y 31 fracción IV Constitucionales, ya que no se da la posibilidad a la autoridad impositora, de que proceda a la individualización de la sanción. Los anteriores criterios fueron adoptados por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las Tesis de Jurisprudencia número 7/1995, 9/1995 y 10/1995, mismas que han sido de gran importancia y trascendencia jurídica en nuestro sistema impositivo.

VIGÉSIMA PRIMERA.- El principio consistente en la prohibición de la confiscación de bienes, contenido también en el artículo 22 Constitucional, se refiere a la apropiación violenta por parte de la autoridad de la totalidad de los bienes de una persona; en cambio, el decomiso no significa la pérdida total del patrimonio, sino sólo la privación de una parte de los bienes del infractor, y precisamente, de aquellos que guardan relación con la conducta que se castiga, o sea, los que han sido utilizados como instrumentos para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien, los que por sus características, representan un peligro para la sociedad.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- De conformidad con el principio de la prohibición de las penas trascendentales, que también se encuentra establecido en el artículo 22 de la Ley Fundamental, la responsabilidad por infracciones fiscales, en principio, es de carácter personal, pero existen ciertas excepciones que el derecho positivo admite, las cuáles se justifican en virtud de las presunciones de culpabilidad que la ley establece respecto de ciertas personas que se encuentran en relaciones especiales con el directamente responsable, como es el caso, por ejemplo, de los factores, agentes o dependientes respecto de sus patrones; sin embargo, cabe señalar que en dichos casos, esa presunción de culpabilidad no debe ser una presunción *juris et de jure*, sino que debe admitir prueba en contrario, pues de no ser así, resultaría arbitrario e injusto.

VIGÉSIMA TERCERA.- Nuestro derecho penal admite la capacidad penal corporativa. En cuanto a la responsabilidad fiscal de las personas morales por los actos de sus representantes, se nota actualmente en nuestro derecho fiscal una tendencia a responsabilizar a aquéllas principalmente. En el Código Fiscal de la Federación en vigor, se tipifican infracciones que pueden cometer precisamente personas morales, tales como las instituciones de crédito (artículo 84-A) y empresas de factoraje financiero (artículo 84-E). En relación con las infracciones cometidas por mandatarios jurídicos de personas físicas, es aplicable el mismo criterio de responsabilizar al representado, dada la presunción de que aquél actúa con conocimiento y anuencia de éste, pero si se prueba que el representante se excedió o violó las instrucciones recibidas por el representado, no debe sancionarse a éste último, ya que no participa en la comisión de la infracción, sino que debe sancionarse sólo a aquél.

VIGÉSIMA CUARTA.- La legislación aduanera mexicana acepta la no trascendencia de las sanciones, que se basa en la responsabilidad personal del infractor, y es así como el artículo 53 de la Ley Aduanera en vigor establece que la responsabilidad solidaria por el pago de los impuestos aduanales comprende los accesorios de éstos, *con excepción de las multas.* También se establece en dicho ordenamiento legal que no se impondrán sanciones a los agentes aduanales en el caso de que las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, recargos y multas, provengan de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que les hayan proporcionado los contribuyentes, siempre que dichos agentes no hubiesen podido conocer tales inexactitudes al examinar la

mercancía. El mimo criterio es adoptado por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26 al referirse a la responsabilidad solidaria.

VIGÉSIMA QUINTA.- El principio de culpabilidad es uno de los básicos dentro del Derecho Penal, y aún cuando ha existido una fuerte tendencia doctrinaria para eliminarlo o reducir su influencia en el derecho penal administrativo y fiscal, no ha sido eliminado. Aunque el Código Fiscal de la Federación y los locales no han incorporado expresamente dicho principio, el mismo resulta de la aplicación supletoria de los principios del derecho penal, además de la existencia de circunstancias agravantes que son manifestaciones típicas del elemento culpabilidad (artículo 75 del Código Fiscal de la Federación) y de la exclusión de responsabilidad enumerando causas de inimputabilidad y de inculpabilidad (error, caso fortuito y fuerza mayor, artículo 73 del referido código), lo cuál sólo se explica partiendo del principio de culpabilidad; así lo han entendido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Fiscal de la Federación, y por otro lado, la doctrina mexicana se ha inclinado por dicho criterio.

VIGÉSIMA SEXTA.- Se concluye que en las infracciones fiscales debe existir el elemento de culpabilidad, en su doble aspecto, dolo y culpa, para que puedan ser sancionadas por las autoridades, ya que el derecho positivo sí toma en consideración, además del daño producido al fisco, la intención dolosa del infractor, su culpa o negligencia, y otras circunstancias personales reveladoras de la existencia o falta de culpabilidad. Por lo tanto, se excluye la teoría de la responsabilidad fiscal objetiva, en la cuál únicamente interesa el daño producido por la configuración de la infracción, es decir, el hecho que en sí mismo es ilícito, sin importar las circunstancias personales del infractor, ya que la responsabilidad en el ámbito del derecho fiscal represivo debe ser siempre de carácter subjetivo, por ser éste de naturaleza eminentemente penal y correctiva.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROMERO Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo. Primer Curso,* Decimoprimera edición actualizada, Editorial Porrúa S.A., México 1993

2. ANDREOZZI Manuel, *Derecho Tributario Argentino*, Tomo II, Tipográfica Editora Argentina (TEA), Buenos Aires, Argentina 1951

3. BIELSA Rafael, *Compendio de Derecho Público*, Tomo III, Derecho Fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina 1952

4. BIELSA Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, Derecho Fiscal, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina 1951

5. CAMELO Y VERDUZCO Roque, *El Decomiso*, Tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho. U.N.A.M., México 1960

6. CARRANCA Y TRUJILLO Raúl, *Derecho Penal Mexicano*, Tomo I, México 1955

7. DE LA GARZA Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima edición, Editorial Porrúa S.A., México 1981

8. DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo*, Primer Curso, Editorial Porrúa, S.A., México 1994

9. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO del Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo I-O, cuarta edición, Editorial Porrúa S.A., México 1991

10. ESCRICHE, *Diccionario de Jurisprudencia y Legislación*, Edición de Ch. Bouret

11. FRAGA Gabino, *Derecho Administrativo*, Novena Edición, Editorial Porrúa S.A., México 1962

12. GARCÍA DOMÍNGUEZ Miguel Angel, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal-Fiscal*, Primera edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1982

13. GARCÍA MÁYNEZ Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, décimo cuarta edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1967

14. GARZA Servando J., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultura, México 1959

15. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero. Volúmen II*, quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1993

16. JORGE ESCOLA Héctor, *Compendio de Derecho Administrativo*, volumen II, reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1990

17. LOMELÍ CEREZO Margarita, *Derecho Fiscal Represivo,* segunda edición, Editorial Porrúa S.A., México 1997

18. MABARAK CERECEDO Doricela, *Derecho Financiero Público*, primera edición, editorial McGraw Hill, México 1995

19. MARIENHOFF Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo IV, Cuarta Edición Actualizada, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1975

20. MÁRQUEZ PIÑERO Rafael, *Derecho Penal: Parte General*, tercera edición, Editorial Trillas, México 1994

21. MAZZ A. Addy, *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Fundación de Cultura Universitaria, segunda edición, Montevideo, Uruguay 1979

22. PONCE GÓMEZ Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo, *Derecho Fiscal*, primera edición, Editorial Blanca y Comercio, S.A. de C.V., México 1994

23. QUINTANA VALTIERRA Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Trillas S.A. de C.V., México 1988

24. RIVERA SILVA Manuel, *Los delitos fiscales comentados*, Ediciones Botas, México 1949

25. RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México 1986

26. SÁINZ DE BUJANDA Fernando, *Hacienda y Derecho (Introducción al Derecho Financiero de Nuestro Tiempo)*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España 1955

27. SERRA ROJAS Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, Editorial Porrúa, S.A., México 1995

28. SILVA CIMMA Enrique, *Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Introducción y Fuentes*, Cuarta Edición revisada y actualizada por el Profesor Aliro Verdugo Lay, Editorial Jurídica de Chile, Chile 1992

29. VILLEGAS BASAVILBASO Benjamín, *Derecho Administrativo*, Tomo VI, Tipográfica Editora Argentina, (TEA), Buenos Aires, Argentina 1956

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

30. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

31. Código Fiscal de la Federación

32. Código Penal para el Distrito Federal

33. Código Penal del Estado de Veracruz, Hidalgo, Sonora, Tabasco, Yucatán y Puebla

34. Ley Aduanera

35. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (R.T.F.F.). Compilación de Tesis del Pleno 1937-1948; octubre a diciembre de 1957; octubre a diciembre de 1958; enero a marzo de 1959; Tercer Trimestre de 1968; abril a junio de 1986; Noviembre de 1991 y Noviembre de 1995.

36. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta vía Internet. Sitio Web de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (www.scjn.gob.com.mx)

37. Infosel Legal vía Internet. Legislación Federal y Local, Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Fiscal de la Federación