

Unidad 13

- Derecho penal fiscal

“El derecho penal fiscal establece normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.”

1. DERECHO PENAL FISCAL Y DERECHO PENAL COMÚN

En todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por lo tanto, el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al incumplido y estimule a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que impone para la eficacia de la norma.

En este orden de ideas, 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 cual da origen al llamado Derecho Penal Fiscal que según Pugliese, establece normas y principios sustanciales procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general.

Al hablar de Derecho Penal Fiscal, se ha discutido si este es autónomo del Derecho Penal como si solo es parte de él. Sobre este problema, definitivamente no consideramos que el Derecho Penal Fiscal sea autónomo; sino que estimamos que 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, estas imprimen a esa aplicación las características que las condenan 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.

Como ejemplo de las características que el Derecho Fiscal imprime a la aplicación del Derecho Penal en el campo impositivo podemos citar, siguiendo a Margáin, que en un mismo campo legal este regulada la sanción y la reparación del daño; se sancionan tanto los delitos como las faltas de las personas morales y las físicas; el incapaz es susceptible de ser sancionado; se sanciona a personas ajenas a la relación tributaria; es de mayor importancia la reparación del daño.

2. LAS INFRACCIONES. CLASIFICACIÓN

En general, infracción es toda trasgresión 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 u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.

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. En materia fiscal podemos clasificar a las infracciones como sigue:

- a) 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.
- b) Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas 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.
- c) Simples y complejas. Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.
- d) Leves y graves. Las primeras son aquellas 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 aquellas 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.

3. LAS SANCIONES. CLASIFICACIÓN

En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción.

La sanción ha sido definida por Eduardo García Máynes como la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". Abundando en este concepto el autor citado nos dice que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por lo tanto, el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.

El propio Eduardo García Máynes opina que las sanciones jurídicas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción. En este orden de ideas, del examen de las relaciones que median entre el contenido de la sanción y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, encuentra que son dos las posibilidades para una división general de las sanciones; las de coincidencia y las de no coincidencia.

En el primer caso, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, es el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho Privado.

En el segundo caso, a veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que se dejó de realizar. Aquí la sanción tiene como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, es decir, del incumplimiento de la norma, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, pero como se puede observar, ya no hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sin embargo, entre ellas media una relación de equivalencia.

El autor en cita comenta que las sanciones no se agotan en los dos tipos ya examinados, o sea, el cumplimiento forzoso y la indemnización, pues no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado, o bien la violación tiene tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente. En tales casos, dice, no se trata de corregir un daño, acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena. Surge así, al lado de las sanciones mencionadas, la figura jurídica del castigo, tercera forma sancionadora.

Las ideas anteriores se resumen en el siguiente cuadro sinóptico:

RELACIONES ENTRE EL DEBER PRIMARIO Y EL CONSTITUTIVO DE LA SANCIÓN	COINCIDENCIA	Cumplimiento forzoso (su fin consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida).
	NO COINCIDENCIA	I. Indemnización, (Tiene como fin obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario.) II. Castigo. (su finalidad inmediata es afflictiva. No persigue el cumplimiento de deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes.)

Las sanciones a que se refiere el cuadro anterior constituyen, en opinión de Eduardo García Máynes, las formas simples de las sanciones jurídicas, pero al lado de ellas existen las mixtas o complejas, que resaltan de la combinación o suma de las simples. Conviene aclarar que no debe confundirse entre sanción mixta y acumulación de sanciones, pues la primera es consecuencia de una violación y la segunda de varias violaciones por una misma persona.

Las combinaciones posibles son:

1. Cumplimiento más indemnización.
2. Cumplimiento más castigo.
3. Indemnización más castigo.
4. Cumplimiento más indemnización más castigo.

Podemos observar, del estudio de la clasificación de las sanciones que elaboró Eduardo García Máynes, que hay sanciones satisfactorias (en relación a la víctima del acto violatorio), constituidas por el cumplimiento forzoso y la indemnización, y aflictivas (en relación al violador de la norma), constituidas por los castigos.

En México, en materia fiscal sólo las aflictivas son consideradas como sanciones, pues a las satisfactorias, aunque se exige al violador de la norma la conducta, no se les considera sanciones.

En este orden de ideas en el Derecho Tributario Mexicano las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos o penas, o sea, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que exista daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto, se gradúan en relación a la gravedad de la infracción.

La pena se divide en personal y patrimonial. La pena personal afecta a la persona en si misma, como es el caso de la privación de la libertad, la pena patrimonial afecta a la persona en su patrimonio, como es el caso de la imposición de una multa.

4. LEGISLACION MEXICANA

Del examen de Título IV del Código Fiscal de la Federación se observa que, como hemos dicho en el apartado anterior, en materia fiscal las únicas sanciones consideradas como tales son los castigos, es decir, las penas, ya sean personales o patrimoniales.

Al definir a la fracción señalamos que de acuerdo con un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, para que las fracciones a las normas tributadas puedan ser sancionadas por el Estado se requiere que previamente una ley describa la conducta respectiva, declarándola leal y señale la sanción correspondiente. Partiendo de este principio el artículo 73, fracción XI, de la Constitución Política del país establece que es facultad del Congreso de la Unión definir los delitos y faltas contra la Federación, y fijar los castigos que por ellos

deben imponerles con apoyo en esta facultad, en el referido Título IV del Código Fiscal de la Federación se describen las conductas ilegales que constituyen los delitos y las faltas a estas últimas en la legislación mexicana se les denominan infracciones, así como las penas aplicables a cada caso.

Adicionalmente a la descripción de las infracciones y delitos y al señalamiento de la pena aplicable, el Código Fiscal de la Federación establece ciertas reglas para el ejercicio del poder sancionador del Estado, entre las que se encuentran las siguientes:

- a) Dispone el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación que la aplicación de las multas, por infracción a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El examen de esta disposición nos confirma que la exigencia del cumplimiento forzoso de la obligación fiscal no se considera como sanción en la legislación tributaria mexicana. Si el precepto que comente señala por un lado que se aplicaran las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y que las autoridades judiciales impondrán las penas cuando se incurra en responsabilidad penal y por otro lado señala que independientemente de esas sanciones se exigirá el pago de las contribuciones y sus accesorios, implícitamente se indica que esto último no es una sanción.

También se confirma que no se considera a la indemnización como sanción y a esta conclusión llegamos por consideraciones análogas a las expresadas en el párrafo anterior, partiendo de que los recargos, según lo dispuesto por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son una indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno de las contribuciones; que conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 2° del propio Código, son accesorios de las contribuciones; y que el artículo 70 del mismo Código los separa de las sanciones, tanto así que el citado artículo 23 no se encuentra en la parte del ordenamiento relativa a las infracciones y delitos, sino en la referente a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, por lo tanto, contrariamente a la doctrina, la legislación fiscal mexicana no reconoce a la indemnización su carácter de sanción y la considera sólo un accesorio de la contribución, a pesar de la severidad de los recargos, puesto que se causan a razón de 8.25% de la contribución omitida por cada mes o fracción hasta que se realice el pago, sin que excedan del 500%.

- b) En el caso de infracciones, destaca la contenida en el artículo 73, conforme a la cual no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito; indica el propio precepto que el cumplimiento no será espontáneo en caso de que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, o bien que la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria o haya

mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

- c) En cuanto a los delitos, el artículo 92 del Código señala que para proceder penalmente se requiere en algunos casos la querrela del fisco; en otros, declaratoria de perjuicio o una declaración especial en ciertos casos de contrabando; y en otros, que basta la simple denuncia. En este artículo destaca la regla que establece que los procesos por delitos fiscales en donde hubo querrela o declaratoria del fisco se sobreserán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos; o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría y que la petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiere.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean sustantivas o formales, ha sido tipificado como violación punible tanto en el campo de las infracciones como en el de los delitos y, desde luego, la graduación de la pena varía en función de la gravedad de la violación y circunstancias en que se produjo.

Conforme al artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, las infracciones por incumplimiento de la obligación fiscal sustantiva se sancionan con multa que puede ser del 50%, del 100% o del 150% de la contribución omitida, según se pague ésta antes del cierre del acta final de la visita o de que se notifique el oficio de observaciones; después del cierre del acta final de la visita o de que se haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas y en los demás casos, respectivamente.

Podrán aumentarse en un 20%, 50% o 60% si hay reincidencia o alguna de las agravantes previstas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, o bien podrán disminuirse en un 20% o 25% si se da alguna de las atenuantes señaladas en el propio artículo 77 antes mencionado.

Las infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales formales se sancionan con multa que varía de \$100.00 a \$200,000.00, según el tipo de obligación incumplida.

Los delitos fiscales se sancionan con prisión, es decir, privación de la libertad, que varía de 3 meses a 9 años, según sea el caso; la tentativa inacabada con las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado; y en el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Por lo que se refiere a la disposición del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, nos parece indebido que nuestra legislación fiscal positiva no reconozca al cumplimiento forzoso de la obligación y a la indemnización su carácter de sanciones, pues si bien es cierto que existe el principio de Derecho Penal que dice "non bis in ideen", es igualmente cierto que, como se destacó en la clasificación de las

sanciones, éstas no necesariamente deben ser simples, sino que pueden ser complejas, lo que resultará de la gravedad de la infracción y de la severidad con que se quiera sancionar. En este orden de ideas, si hemos visto que la sanción puede consistir en cumplimiento más indemnización más castigo, no observamos inconveniente jurídico para que los tres tipos de sanciones sean reconocidos como tales por nuestra legislación fiscal sean aplicados a los contribuyentes infractores.

En cambio, donde si creemos que existe problema de constitucionalidad en el ejercicio del poder represivo del Estado es en el caso de la aplicación de las sanciones administrativas y de las sanciones judiciales, pues en este caso dos autoridades distintas y en expedientes totalmente distintos por lo tanto, ya no se tratará de que una autoridad al sancionar aplique una sanción compleja, sino que habrá dos autoridades y cada una de ellas aplicará una sanción, o sea, habrá dos sanciones y no una compleja.

Esta circunstancia sí nos parece indebida, pues con cualquiera dos sanciones, ya sea la administrativa o la judicial, se cumple la finalidad de disciplinar al infractor, por ello, aplicada una carece de justificación la otra. En todo caso, si una conducta está prevista como infracción y como delito, y es realizada por una persona, el fisco debe decidir de acuerdo con la gravedad de la infracción, si conviene que se sancione como falta o como delito y actuar en consecuencia, pero no que se sancione de las dos maneras.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas y que en cada caso existen inculpados por responsabilidades de distinto género, una de carácter penal y otra de orden meramente administrativo, pretendiéndose con este criterio justificar el doble procedimiento sancionatorio.

La tesis de la Corte nos parece ineficaz para el fin que se persigue, pues precisamente ese doble procedimiento que señala que existe y cuya consecuencia es la doble sanción, es lo que constituye la violación al principio de Derecho Penal "non bis in idem". Además, como señala Servando J. Garza, si el artículo 2º de la Constitución establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, precepto que recoge el principio "non bis in idem", en la dualidad prohibida del juicio implícitamente se proscribe la dualidad de acciones idénticas. Es claro que si la conducta es una sola u son dos los procedimientos para sancionarla, uno administrativo y otro judicial, las autoridades respectivas estarán ejercitando acciones idénticas al imponer cada una de ellas una sanción.

Sobre la aplicación en el Derecho Penal Fiscal de los principios del Derecho Penal común, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido lo siguiente:

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

del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el artículo 45 de este ordenamiento establece la supletoriedad del Código Federal Penal en todo lo previsto en ese Título en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del Derecho Penal si 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 sancionara por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente, y las controversias 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 elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la trasgresión 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 de la misma, esta no procede en aplicación del Artículo 57 del Código Penal Federal, del cual se desprende el principio de que la autoridad debe abstenerse de sancionar cuando la infracción haya dejado de ser considerada como tal.

Revisión 666/78, 15 de Enero de 1981, por unanimidad de 7 votos. Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. Secretaria: Lic. Luz Cueto Martínez.

Hoja Informativa del Tribunal Fiscal de la Federación, Sala Superior, Enero de 1981. Pág. 20.