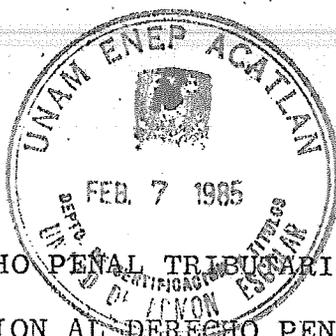


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
UNIDAD ACADEMICA ACATLAN



EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y SU -
ASIMILACION AL DERECHO PENAL COMUN

M-0028457

TESIS PROFESIONAL:

JORGE HERIBERTO ESQUIVEL COLIN

MEXICO, D.F.

1 9 8 4.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES:

SR. HERIBERTO ESQUIVEL CARMONA,
SRA. MODESTA COLIN DE ESQUIVEL.

con todo cariño, respeto e in-
mensa gratitud.

A MIS HERMANOS:

ARMANDO, HERIBERTO,
FERNANDO Y ESTHER.

A MIS MAESTROS,

AMIGOS Y COMPAÑEROS.

A MI NOVIA:

SRITA. MA. DE LOURDES PEREZ,
GONZALEZ.

con todo mi cariño y agrade
cimiento por su ayuda incondi
cional para lograr mi -
meta.

MI RECONOCIMIENTO AL

LIC. RAFAEL ALTAMIRANO VELAZQUEZ,

por su sabia guía y desinteresado
apoyo en la elaboración del pre--
sente trabajo.

CON RESPETO A LA

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES ACATLAN.

I N D I C E

	Página
PROLOGO	1
CAPITULO I. EL ILICITO TRIBUTARIO.	3
A. LOS SUJETOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.	4
B. LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS.	42
C. CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA DEL ILICITO TRIBUTARIO.	66
D. EL PROBLEMA DE SU UBICACION DENTRO DEL DERECHO PENAL COMUN.	74
CAPITULO II. DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES.	92
A. ENUMERACION Y CLASIFICACION.	93
B. CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA INFRACCION.	104
C. LAS INFRACCIONES FISCALES EN EL DERECHO EXTRANJERO.	117
D. NATURALEZA, FINALIDAD Y CLASES DE SANCIONES TRIBUTARIAS.	126
E. EL DERECHO POSITIVO MEXICANO. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS, APLICACION DE LAS SANCIONES. MULTAS A LAS INFRACCIONES.	134
CAPITULO III. DE LOS DELITOS FISCALES.	149
A. CONCEPTO DEL DELITO FISCAL.	150
1. Conducta.	153
2. Ausencia de conducta.	158
3. Tipicidad.	159

H-003845+

Indice.

Página

4.	Ausencia de tipo.	164
5.	Antijuridicidad.	166
6.	Ausencia de antijuridicidad.	168
7.	Imputabilidad.	175
8.	La inimputabilidad.	177
9.	Culpabilidad.	182
10.	La inculpabilidad.	187
11.	Punibilidad.	192
12.	Ausencia de punibilidad.	195
B.	SU DIFERENCIACION CON LA INFRACCION.	199
C.	LOS DELITOS FISCALES EN EL DERECHO COMPARADO.	205
D.	LAS SANCIONES PARA LOS DELITOS FISCALES.	210
E.	LOS DELITOS FISCALES DENTRO DEL DERECHO VIGENTE EN MEXICO.	219
1.	El contrabando simple o calificado.	231
2.	Las visitas sin mandamiento escrito.	245
3.	Los delitos relacionados con el Registro Federal de Causantes.	246
4.	La disposición de bienes, sus productos y garantías de un crédito fiscal.	248
5.	Los delitos relacionados con las declaraciones fiscales y la contabilidad.	248
6.	La alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales.	249

Indice.	Página
7. El robo de mercancías de recinto - fiscal o fiscalizado.	250
8. La defraudación fiscal genérica y específica.	251
CAPITULO IV. EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO PENAL.	257
A. EL PROBLEMA DE LA UBICACION DEL -- DERECHO TRIBUTARIO DENTRO DE LAS - RAMAS DEL DERECHO.	258
B. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y SU - ASIMILACION AL DERECHO PENAL COMUN.	263
1. Concepto. características y diferen cias entre el Derecho Penal Tributa rio y el Derecho Penal Común.	263
2. Las sanciones dentro del Derecho - Penal Tributario y dentro del Dere cho Penal Común.	267
3. La necesidad y utilidad de la asimi lación del Derecho Penal Tributario por el Derecho Penal Común; y el -- establecimiento de un capítulo espe cial, dentro del Código Penal, dedi cado a el delito e infracciones tri butarias y sus sanciones.	275
CONCLUSIONES.	282
BIBLIOGRAFIA.	288

P R O L O G O

El objetivo primordial del presente trabajo, es llevar a cabo un estudio que nos proporcione una visión clara de la ubicación, dentro de la teoría general del Derecho, de las normas que agrupan todo lo relacionado con la materia tributaria, y muy especialmente lo referente al aspecto penal de ésta.

El motivo principal de mi inclinación por este tema, nació al analizar el contenido de las normas que conceptúan y sancionan las conductas contrarias al Derecho Tributario, las que en su conjunto se hallan reguladas dentro del llamado Derecho Penal Tributario; donde se encuentran clasificadas como infracciones y delitos, con sus respectivas sanciones.

Esto me trajo la idea de realizar un estudio donde se pudiera presentar al Derecho Penal Tributario en contrapartida al Derecho Penal Común, y poder establecer cuales son sus similitudes y diferencias; planteando la posibilidad de la asimilación del Tributario al Común..

Con este trabajo se pretende llevar a cabo el planteamiento con bases doctrinarias y jurídicas con objeto de lograr una congruencia, que desde un punto de vista particular, sería útil y procedente.

Es pues este trabajo, un estudio realizado a la luz de la dogmática jurídico penal y tributaria, utilizando básicamente el método deductivo para su desarrollo.

En el primer capítulo se presenta el planteamiento general del ilícito tributario; en el segundo se trata lo relacionado con las infracciones tributarias y sus sanciones, tanto en la legislación mexicana como en las legislaciones extranjeras; el capítulo tercero presenta un amplio análisis del Delito, considerado genéricamente, así como lo concerniente a los Delitos Fiscales regulados en nuestra legislación; el capítulo cuarto presenta la problemática relacionada con la ubicación del Derecho Tributario dentro de las ramas del derecho y el planteamiento de la asimilación del Derecho Penal Tributario al Derecho Penal Común; y como último punto las conclusiones de la investigación.

C A P I T U L O I.

EL ILICITO TRIBUTARIO.

A. LOS SUJETOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A esas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una llamada acreedor, que tiene derecho a exigir la prestación, y otra llamada deudor que tiene la obligación de efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia relaciones jurídicas fiscales, y en una forma restringida relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las aportaciones de seguridad social.

Las relaciones jurídicas fiscales o tributarias pueden clasificarse de la siguiente manera: (1)

(1) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. México 1981. Ed. Porrúa. Pág. 419.

1. Las relaciones de naturaleza sustantiva.

El carácter común de todas estas relaciones consiste en - que tienen como contenido una obligación de dar, o sea una - prestación en dinero, aunque en forma más esporádica, pueden tener como contenido prestaciones en especie.

Estas a su vez se dividen en las siguientes:

- a. La relación jurídica sustantiva principal.
- b. La relación tributaria sustantiva de reembolso.
- c. La relación tributaria de recargos por mora.
- d. La relación tributaria de intereses.
- e. Las relaciones tributarias de garantía.
- f. Las relaciones tributarias de resaca o de regreso.
- g. La relación fiscal de gastos de ejecución.
- h. La relación tributaria de traslación jurídica de la deuda tributaria.

2. Las relaciones formales.

El contenido de estas relaciones puede ser un hacer, o un tolerar o no hacer.

a. Las relaciones de hacer.- Estas relaciones tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de un hecho, como puede ser proporcionar un informe o presentar una declaración.

b. Las relaciones de no hacer.- Hay deberes cuyo contenido es un no hacer, una abstención, es decir, la no realización de una determinada conducta.

c. Relaciones de tolerar o soportar.- Aquí el contenido del deber es el tolerar o soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria; como en el caso de tolerar una visita de inspección.

3. Relaciones jurídicas tributarias o fiscales que se establecen entre los administrados.

Las leyes tributarias pueden establecer obligaciones entre personas de Derecho Privado, bien sujetos pasivos de relaciones tributarias, o cuando se trate de unos contribuyentes y otros carentes de ese carácter. Generalmente se refieren al

regreso del tributo o a la traslación del mismo por el sujeto pasivo de la relación tributaria sustantiva principal a personas extrañas a esa relación.

Podemos ofrecer como casos de esas relaciones las que se establecen entre los sujetos pasivos principales ligados por un vínculo de solidaridad sustantiva; las que se establecen entre los sujetos pasivos y los sustitutos, por los cuales los sujetos pasivos sustitutos retienen el tributo de los sujetos pasivos principales; las relaciones jurídicas que se establecen entre los sujetos pasivos principales y los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, cuando éstos se han visto obligados a pagar la prestación fiscal; por último, pueden darse relaciones jurídicas tributarias entre un sujeto pasivo principal y un tercero a quien se traslada el impuesto, cuando esa traslación está ordenada por la ley tributaria.

Dentro de las relaciones de naturaleza sustantiva se dan los siguientes tipos: (2)

a. La relación jurídica tributaria sustantiva principal.

La relación jurídica tributaria sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por --

(2) Ob. Cit. Pág. 423.

deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.

Esta relación tiene carácter ex-lege porque nace de la conjunción del hecho generador con el presupuesto o hipótesis establecidos por la ley.

La relación que se establece es una relación de derecho, en que el Estado y el contribuyente se encuentran básicamente en una posición de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, ambos sujetos al ordenamiento jurídico.

El contenido de la obligación tributaria sustantiva principal es generalmente, el pago de una cantidad de dinero.

Es una relación principal y no accesoria, porque en su existencia no está dependida de la de otra u otras obligaciones sustantivas o formales.

La relación tributaria es una relación entre dos personas, el ente público acreedor por una parte y el contribuyente por la otra. Es una relación personal y no real, dado que no se produce entre una persona y una cosa.

Sin embargo, existen algunos tributos que dan lugar a esos pensamientos erróneos, porque el legislador no ha tenido el cuidado de definir quien es el sujeto que está obligado al

impuesto, sino que precisa únicamente el presupuesto de hecho, generador de la obligación, o la materia imponible, y utiliza una terminología equívoca que da lugar a confusiones.

La afirmación de que algunos tributos crean una relación real y no personal, deriva asimismo de que existen impuestos que, además de crear la relación tributaria de naturaleza personal cuyo contenido es el pago del impuesto, generan adicionalmente, un derecho real de garantía sobre los bienes gravados. Tal cosa sucede con el impuesto predial, en que el inmueble queda sujeto al pago del impuesto, aunque el predio sea enajenado por el propietario.

El error consiste en no distinguir la propia relación tributaria que es de naturaleza personal, con las relaciones accesorias de garantía, que pueden ser de naturaleza real.

b. La relación tributaria sustantiva de reembolso.

La relación tributaria sustantiva de reembolso tiene como sujeto activo a un administrador y como sujeto pasivo a la administración fiscal; y tiene como contenido la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado.

Tiene su origen en el principio de que el contribuyente solo debe pagar lo que la ley ha establecido por concepto de impuesto.

Tiene naturaleza sustantiva y no es meramente una acción, o sea un instituto de Derecho Procesal. Se trata de una auténtica obligación, con sus dos sujetos, un acreedor y un deu dor, y su objeto que es la restitución por la administración fiscal del tributo indebidamente pagado.

Los presupuestos de la relación tributaria de reembolso - son:

- El pago de una suma de dinero sin que exista el presupues to legal o el hecho imponible. Alguien paga una cantidad por que considera que está obligada al pago, pero tal cosa es fal sa.
- El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho ge- nerador, aún cuando exista el presupuesto legal.
- El pago de una suma de dinero sin que exista la atribu-- ción subjetiva del hecho generador; como cuando el vendedor - paga un impuesto producto de la venta, siendo que el que esta ba obligado ha hacerlo era el comprador.
- El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la con- tenida en el mandato legal.

Nacimiento de la relación.

Esta forma de relación nace en virtud de las siguientes - consideraciones:

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dice que: "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que esta se haga directamente a los contribuyentes. . ."

"Si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente. . ."

"Cuando se solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco - - -

federal deberá pagar intereses conforme a -
una tasa que será igual a la prevista para
los recargos. . ."

Las órdenes de devolución y su cumplimiento no constitu--
yen ni implican resolución favorable al contribuyente. Si la
devolución se hubiere efectuado y no procediera, se causarían
recargos sobre las cantidades devueltas indebidamente y los -
posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a -
partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos térmi--
nos que el crédito fiscal.

c. La relación tributaria de recargos por Mora.

Se llama así a aquella que tiene como presupuesto el re--
tardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una pres--
tación fiscal principal, y su contenido es el pago de intere--
ses.

Esta relación jurídica puede ser tributaria, si el retardo
es el cumplimiento de un tributo, o puede ser fiscal, si el -
retardo en el cumplimiento es de una prestación fiscal no tri--
butaria.

Tiene carácter indemnizatorio, ratificado por el Artículo
21.

Es una relación accesoria porque su existencia depende de la de una obligación fiscal o tributaria principal.

Es una obligación ex-lege, porque su nacimiento surge de la conjunción de la hipótesis legal y del hecho concreto e individual del retardo en el pago de una prestación fiscal concreta.

El presupuesto de la relación jurídica de recargos es el no pago de los créditos fiscales o tributarios en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas; - es decir, la mora en el cumplimiento de una obligación tributaria o fiscal de carácter sustantivo.

La obligación de pagar recargos nace, como la obligación ex-lege, por el hecho de que no se haya realizando el pago en forma oportuna, es decir, automáticamente al día siguiente en que venció el plazo para el cumplimiento de la deuda principal y como es de carácter continuado, o de tracto sucesivo, - continúa generándose a medida que transcurre el tiempo hasta que llega el límite máximo fijado por el Código Fiscal de la Federación.

La base de esta obligación es el importe de la deuda principal incumplida.

Tiene como límite máximo el 250% del monto del crédito - incumplido.

Como toda relación accesoria se extingue siempre que se - extinga la relación principal; además se extingue independientemente de la principal, por pago.

d. La relación tributaria de intereses.

Se llama relación tributaria o fiscal de intereses aque-- lla que tiene como presupuesto un acto administrativo de pró-- rroga o de autorización de pago de intereses, que se devengan por la esfera en el cumplimiento de una obligación tributaria o fiscal principal.

Esta relación puede ser tributaria o fiscal dependiendo - que sea de naturaleza tal, que la obligación principal que se prorrogue o cuyo pago se autoriza en parcialidades pueda per-- tener a una u otra categoría.

Es una relación accesoria por su dependencia en su exis-- tencia de la obligación principal. Pero, a diferencia de la relación de recargos, ésta requiere para su nacimiento un ac-- to de la autoridad fiscal que autorice el diferimiento en el pago de la deuda principal.

También es continuada o de tracto sucesivo, pues se inicia con el vencimiento del aplazamiento concedido y se prolonga, -

momento tras momento, hasta que se extingue por alguno de los medios reconocidos por la ley.

El presupuesto de esta relación es un acto administrativo de la autoridad fiscal que a solicitud del administrado concede una prórroga o un aplazamiento con causa de intereses para el cumplimiento de una obligación sustantiva.

La base es la cuantía del adeudo cuyo pago va a aplazarse. La tasa señalada se fija por la Ley de Ingresos de la Federación tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado.

El plazo o prórroga dentro del cual deben pagarse las parcialidades no debe exceder de un año, salvo que se trate de adeudos cuantiosos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores o de situaciones excepcionales, casos en los cuales el término puede ser hasta de tres años.

La obligación de pago de los intereses se extingue con la extinción de la obligación principal, en cuanto obligación accesoria que es, y además por si misma, por pago o por prescripción.

Se usa el término "interés", en cuanto que está referido a los casos de prórroga o aplazamiento del pago del crédito fiscal.

e. Las relaciones tributarias de garantía.

Las relaciones tributarias o fiscales de garantía son -- aquellas en virtud de las cuales un sujeto pasivo se obliga -- para con el sujeto activo de una relación tributaria o fiscal principal a garantizar su cumplimiento.

Pueden ser relaciones tributarias o fiscales, dado que al ser accesorias, lo pueden ser de una principal que tenga cuquiera de ambas naturalezas.

Existe en materia tributaria y fiscal garantías persona-les que consisten en que una persona física o moral se obliga personalmente al cumplimiento de la obligación tributaria o -- fiscal, con todos sus bienes presentes y futuros, pero con -- ninguno de ellos en particular, dentro de los términos de la prescripción.

La única garantía tributaria o fiscal de tipo personal es la responsabilidad de quienes manifiesten su voluntad de asu-mir la responsabilidad solidaria.- Como lo manifiesta el Ar-tículo 26 Fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación -- que a la letra dice:

"Son responsables solidarios con los -- contribuyentes: . . . VIII. Quienes mani-
fiesten su voluntad de asumir responsabili-
dad solidaria".

Pero además, la ley fiscal reconoce la existencia de garantías reales, que consisten en ciertos bienes, propiedad del deudor fiscal o de terceros, que se gravan con cargas reales, y por tanto persecutorias, para que con el producto de su venta se cumpla con la obligación garantizada.

Las garantías reales que se reconoce en la ley fiscal son: el depósito en dinero en la institución de crédito que legalmente corresponda, la prenda, la hipoteca y el secuestro en la vía administrativa.

Son sujetos pasivos de una relación tributaria de garantía, puesto que se produce un vínculo jurídico entre ellas y el ente público acreedor, aquellas personas que en forma voluntaria asumen solidariamente la deuda del sujeto pasivo principal.

Pero lo son también como lo establece la fracción IX del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación "los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso la responsabilidad exceda del monto del interés garantizado".

f. Las relaciones tributarias de resaca o de regreso.

La relación tributaria de resaca es la que se establece - entre el sujeto pasivo por deuda ajena que pagó la deuda tributaria y el sujeto pasivo principal de dicha deuda, que tiene como contenido la devolución de la cantidad pagada al ente acreedor.

Los sujetos pasivos de esta relación tributaria, o sea - quienes deben efectuar el reembolso del impuesto pagado por - otro, son los sujetos pasivos principales, que pueden ser un deudor único con respecto a los sujetos pasivos por deuda ajena, o el sujeto pasivo principal codeudor solidario respecto a su codeudor que pagó, y por último el tercero obligado legalmente a la repercusión.

Los sujetos activos de esta relación, es decir, quienes - tienen derecho al regreso o reembolso, son los sujetos pasivos con solidaridad sustantiva, responsabilidad solidaria o - responsabilidad objetiva que pagaron, el sujeto pasivo sustituto que va a retener o que no retuvo, pero que pagó y que necesita recuperar lo pagado; así como el sujeto pasivo principal que por obligación legal debe repercutir el impuesto.

Los presupuestos de hecho son el pago total o parcial de una deuda tributaria total o parcialmente ajena.

g. La relación fiscal de gastos de ejecución.

Es la relación que se establece entre el ente público - acreedor, los sujetos pasivos por deuda ajena o por deuda propia y los garantes; es de naturaleza fiscal, por consistir en un ingreso público.

Los sujetos pasivos, derivado de gastos en el procedimiento, son los sujetos pasivos por deuda ajena o los que han -- constituido garantías reales o personales.

Los gastos de ejecución consisten en:

- Honorarios de los ejecutores, depositarios y peritos de conformidad con lo que establezcan las disposiciones reglamentarias o lo que, a falta de estas, resuelva respecto de cada caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a propuesta de las oficinas ejecutoras.
- Los de impresión y publicación de convocatorias.
- Los de transporte del personal ejecutor y de los bienes muebles embargados.
- Los demás que con el carácter de extraordinario, eroguen las oficinas ejecutoras con motivo del procedimiento de ejecución.

Su determinación la realiza la oficina ejecutora.

Se extinguen por medio de su pago.

Los créditos fiscales por concepto de gastos de ejecución van naciendo a medida que se van erogando por la administración fiscal.

La deuda tributaria por concepto de gastos de ejecución se extingue por medio del pago de los mismos, además de la prescripción del crédito fiscal principal.

h. La relación tributaria de traslación jurídica de la deuda tributaria.

Traslación jurídica es el derecho que tiene un sujeto pasivo que ha pagado la deuda tributaria de exigir el pago de esa suma a otras personas, ajenas a la relación jurídica tributaria sustantiva principal, pero en virtud de un mandato de la ley.

Es una relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y un tercero, incidido y cuyo contenido es el total o una parte de la deuda tributaria que pagó el primero.

Para el sujeto pasivo la traslación jurídica es un derecho que le otorga la ley. Para el incidido es una obligación que le impone la ley.

El presupuesto de la relación tributaria de traslación --

jurídica es el hecho que la ley ha establecido como generador de la obligación tributaria para el sujeto pasivo del impuesto.

Al generarse la deuda tributaria para el sujeto pasivo, y al pagar dicha deuda, se genera por virtud del mismo presupuesto, el derecho del sujeto pasivo de repercutir el tributo y el deber del tercero, incidido, de pagarlo al sujeto pasivo.

La relación tributaria de traslación nace en el momento - en que se produce el hecho generador establecido por la ley y se extingue por el pago hecho por el tercero incidido al sujeto pasivo del importe del impuesto pagado por éste.

Las relaciones jurídicas tributarias de carácter formal.

a. Las obligaciones de hacer.- Consisten en la realización de acciones de carácter positivo.

Las obligaciones de acuerdo a la función que están llamadas a desempeñar en relación al hecho que está en el centro - del fenómeno tributario se dividen en:

Acciones de los sujetos ordenadas a fin de asistir a la - actividad determinadora de las autoridades tributarias: presentar declaraciones, actas y documentos, etc.

Acciones establecidas para facilitar la actividad administrativa de control y represión de infracciones; denuncias, - avisos, etc.

Acciones tendientes a favorecer la realización de algunos métodos de cobro del tributo: presentación al registro, apertura de cuentas corrientes, etc.

Acciones tendientes a realizar alguna modalidad de la imposición.

b. Las obligaciones de no hacer.- La obligación de no hacer se presenta como consecuencia de una prohibición establecida por la ley para realizar una acción que en ausencia de la - norma tributaria sería lícita.

c. Obligaciones de soportar o de tolerar.- La prestación - que constituye el objeto de las obligaciones de tolerar, consiste en soportar la actividad de la administración financiera.

Las más comunes son las de tolerar visitas, inspectores y auditores de libros, documentos, almacenes, bodegas, fábricas, etc.

Los sujetos pasivos normales de las obligaciones tributa-

rias formales son los sujetos pasivos por deuda propia o por deuda ajena de la obligación tributaria sustantiva principal; pero los terceros también pueden ser sujetos pasivos.

Los presupuestos de hecho de los deberes formales son distintos de los presupuestos de hecho imponibles de las obligaciones tributarias sustantivas principal o por deuda ajena.

En primer lugar, pueden ser distintas en cuanto a los sujetos. Los deberes formales pueden recaer sobre los sujetos deudores del tributo, por deuda propia o ajena, pero también pueden recaer sobre terceros, en cuanto que no pueden tener nunca el carácter de deudores del tributo.

En segundo lugar, en cuanto al momento del nacimiento de las obligaciones, pues los deberes formales pueden nacer antes, simultáneamente o con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria principal.

Las obligaciones formales, tanto para los sujetos pasivos de las obligaciones sustantivas, como para los terceros, no derivan siempre de la ley en forma directa, sino que en algunas ocasiones tienen su fuente en actos jurídicos administrativos de la autoridad fiscal, en virtud de facultades, a veces vinculadas y en ocasiones discrecionales que les confieren las leyes, como son los acuerdos, las órdenes, etc.

El ciudadano debe el impuesto porque este está previsto - en la ley y lo debe en el modo en el cual ésta lo regula. El presupuesto y contenido de su obligación están fijados jurídicamente desde el principio por la ley. Puede exigírsele sólo lo que la ley prevé. En consecuencia para el impuesto se ponen de manifiesto las características decisivas de una relación jurídica; es por ello que la consideración jurídica del impuesto puede cumplirse sólo bajo ese aspecto.

La ley al establecer el impuesto tiene como finalidad -- obligar a los particulares al pago de las prestaciones pecuniarias para proveer al Estado de recursos para atender a los gastos públicos.

La relación jurídica de impuesto comprende una relación - sustancial que es la que se refiere al derecho del Fisco a - una prestación pecuniaria y la obligación del contribuyente - de pagarla, pero además existen otras relaciones jurídicas - accesorias que tienen por finalidad la ajustada realización - de la relación sustancial principal.

Las relaciones secundarias son sustanciales y formales; las primeras se establecen para asegurar la recaudación del - tributo, ya sea haciendo responsables de su pago a otras personas, además de los contribuyentes; las segundas tienen por

objeto establecer los procedimientos para determinar concretamente conforme a la ley, si determinado particular esta obligado al impuesto y, en su caso fijar el monto en dinero que debe el contribuyente.

La determinación de los sujetos no puede hacerse en forma abstracta o a priori, en términos generales válidos para todas las obligaciones tributarias, sino en forma concreta para cada tributo, de acuerdo con la definición del hecho imponible contenido en las normas legales pertinentes.

La capacidad de cumplir actos que produzcan efectos jurídicos sustanciales o formales en las relaciones tributarias, está regida en lo fundamental por las normas del derecho civil, por lo tanto, el contribuyente puede cumplir las obligaciones personalmente o por sus representantes. En los casos en que el contribuyente no es persona física, sino jurídica, las obligaciones que suponen una actividad, deben ser ejecutadas por las personas físicas que representan la persona jurídica. Cuando esos representantes deben actuar y no lo hacen o son morosos y si la ley prevé sanciones para el retardo u omisión, esas sanciones obligan al contribuyente y no a los representantes, por lo aplicación de los principios generales de derecho.

En el examen de las diferentes instituciones tributarias se presentan dos problemas acerca de la determinación del sujeto pasivo:

El primer problema consiste en que no siempre las leyes tributarias al definir el hecho imponible, ponen de relieve el aspecto objetivo y la atribución al sujeto pasivo, de la cual surgiría la obligación de éste al pago del impuesto. A menudo por diferencias técnicas en las normas positivas, estas se limitan a definir el aspecto objetivo sin siquiera nombrar al sujeto obligado. Esto ocurre en los tributos que se clasifican como reales u objetivos; en dichas hipótesis toca al intérprete hallar en las normas mismas en forma implícita la atribución de estas circunstancias objetivas a un determinado sujeto que será el contribuyente. La naturaleza de la obligación tributaria como relación personal excluye la posibilidad de la inexistencia de un sujeto pasivo aun cuando la ley no lo mencione específicamente.

El segundo problema consiste en que a menudo las leyes establecen responsabilidades y obligaciones a una serie de sujetos con respecto al pago de un impuesto; ahora bien, ¿se hallan todos estos sujetos en la posición de contribuyentes o deudores principales del impuesto, o bien hay un grado distinto de responsabilidad entre ellos?

La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos pasivos responsables por deuda propia; la segunda es la de los sujetos pasivos responsables por deuda ajena. (3)

Estos conceptos sirven para establecer la diferenciación entre el verdadero contribuyente, al cual la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con el grado de responsabilidad solidaria. Esta graduación de la responsabilidad puede resultar de normas generales aplicables a diversos tributos, o bien de normas particulares establecidas con referencia a un impuesto especial.

Deuda propia es la que establece un deudor o sujeto pasivo con base en su relaciones con el hecho imponible por lo que resulta obligada al pago de los tributos.

Deuda ajena significa la vinculación de una persona con el Estado para realizar, con carácter de obligado, la prestación fiscal sin que esa persona halla realizado el hecho imponible.

El Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación dice que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales

(3) JARACH DINO, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 2a. Edición, Ed. Liceo Profesional Cima, 1969- Pág. 194.

respectivas, y en su defecto conforme a las disposiciones del Código Fiscal.

Del concepto anterior se deben aclarar los siguientes elementos:

- . Persona física o moral;
- . Contribución.

. Persona física o moral. El hombre tiene aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones, no sólo como individuo aislado, sino también en grupo. En esas condiciones, el derecho reconoce dos especies de personas: personas físicas consideradas individualmente; y personas morales como asociaciones - de hombres que persiguen finalidades comunes. (4)

Como lo establece el Artículo 25 del -
Código Civil para el Distrito Federal; "son
personas morales:

I.- La Nación, los Estados y los Municipios;

II.- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III.- Las sociedades civiles o mercantiles;

IV.- Los sindicatos, las asociaciones

(4) MOTO SALAZAR, EFRAIN, Elementos de Derecho, Editorial - Porrúa, México 1966. Pág. 126.

profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del Artículo 123 de la -- Constitución Federal;

V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI.- Las asociaciones distintas de - las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que - no fueren desconocidos por la ley".

De acuerdo con el mismo Artículo en su párrafo segundo es establece que "la federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

. Contribución.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la - ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sea diferente de las señaladas en las fracciones II y III del Artículo 25 señalado.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

Cuando sean organismos descentralizados quienes proporcionen la seguridad social a que se refiere la fracción II o -- presten los servicios señalados por la fracción III, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente.

Aparte de estas contribuciones, el fisco tiene ingresos por concepto de aprovechamientos.

Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

De los conceptos de recaudación anteriormente citados se puede constituir un crédito fiscal a favor de los particulares o de la federación como sujetos pasivos de la obligación tributaria y que se puede definir como aquél que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de sus aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

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

Las contribuciones se determinan al constatar la realización de las situaciones mencionadas y los demás elementos de aquellas, para fijar su monto. A la determinación le son aplicables las normas vigentes en el momento en que se lleva a cabo.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación

ción, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposiciones expresas el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que a continuación se indica:

I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la ley, a más tardar el día 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período.

II.- En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los retenedores o las personas a las que las leyes impongan la obligación de recaudarias, las entregarán a más tardar el día quince del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

III.- En cualquier otro caso, dentro de los quince días siguientes al momento de la causación.

Para el caso de los sujetos pasivos solidarios, el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece que: "son responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que causaron durante su gestión.

IV.- Los adquirientes de negociaciones respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúan actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés -

garantizado. Los responsables solidarios - también lo son por los recargos".

De acuerdo con lo establecido por el - Código Civil; "el deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exi-- gir de los otros codeudores la parte que en ella les corresponda.

Salvo convenio en contrario, los deudo-- res solidarios están obligados entre sí por partes iguales. Si la parte que incumbe a un deudor solidario no puede obtenerse de - él, el déficit debe ser repartido entre los demás deudores solidarios, aún entre aque-- llos a quienes el acreedor hubiere liberta-- do de la solidaridad.

En la medida que un deudor solidario - satisface la deuda se subroga en los dere-- chos del acreedor". (5)

La aceptación del Estado como sujeto pasivo de las obliga-- ciones tributarias no ha sido perfectamente admitida y aún re-- chazada. A primera vista es inconcebible, por considerar que se produciría una confusión al tener las dos calidades, de --

(5) Art. 1999 del Código Civil para el Distrito Federal.

acreedor y deudor, en la misma relación tributaria. Sin embargo debe considerarse que los Estados, los Municipios y la Federación, pueden ser indistintamente sujetos activos o pasivos de una relación tributaria. El mismo Código Fiscal en su Artículo 1º, párrafo segundo, establece que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes - lo señalen expresamente; con lo que se deja la posibilidad - abierta a que pueda ser sujeto pasivo de la relación tributaria.

De la misma forma en que del hecho imponible resulta una conexión con el sujeto pasivo de la relación tributaria, en virtud de los diversos criterios de atribución establecidos por el legislador, también surge del mismo hecho imponible una conexión o vinculación con un determinado sujeto activo de la misma relación tributaria.

En uso de su potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la fuente de riqueza del ingreso.

Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza esté situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a

recabar los tributos legítimamente creados, sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal que establece:

"Son obligaciones de los mexicanos: -
IV. Contribuir para los gastos públicos, -
así de la Federación como del Estado y Muni
cipio en que residan de la manera proporcio
nal y equitativa que dispongan las leyes".

Por lo tanto conforme a nuestra Carta Magna, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados y los Municipios; con la diferencia de que sólo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente la hacienda que les corresponde, la cual se forma con las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el Artículo 115 fracción II del propio ordenamiento.

Fuera de la Federación, los Estados y los Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

Para determinar la competencia en materia tributaria entre la Federación, los Estados y los Municipios, es necesario

hacer la referencia al sistema federal mexicano, de donde deriva la competencia de la primera con respecto a los segundos.

En los términos del Artículo 73, fracción VII de la Constitución, el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Aún cuando esta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.

Para evitar dudas acerca de cuales son las materias que puede gravar la Federación, por reforma de 1942, se reformó la fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución Federal, consignándose como facultad exclusiva de la Federación establecer contribuciones sobre:

1°. El comercio exterior.

2°. El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del Artículo 27.

3°. Instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4°. Servicios Públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5°. Especiales sobre:

a). Energía Eléctrica.

b). Producción y consumo de tabacos la
brados.

c). Gasolina y otros productos deriva-
dos del petróleo.

d). Cerillos y fósforos.

e). Aguamiel y productos de su fermen-
tación.

f). Explotación forestal.

g). Producción y consumo de cerveza".

En la anterior fracción del Artículo 73, se enumeran de--
terminadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas -
por la Federación, pero sin que ello signifique que esté impe-
dida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para
cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción -
VII del mismo Artículo 73; o sea, que si las contribuciones -
que se establecen gravando las fuentes consignadas en la cita-
da fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupues-
to, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, -
afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficien--
tes.

Respecto a la concurrencia impositiva entre la Federación, los Estados y los Municipios se pueden establecer las siguientes consideraciones:

- En los términos de la fracción XXIX, en relación con la VII del Artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo;
- Constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.
- Sobre este último punto existe una completa anarquía que aún no se ha logrado resolver, y que es preciso buscar su solución dentro del sistema federal mexicano.

Se considera que se debe establecer dentro de la Constitución Federal cuales son las fuentes exclusivas de la Federación, de los Estados y de los Municipios, y cuales sean gravadas concurrentemente por las tres entidades.

Se considera que las fuentes que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios, y concurrentes entre ellos son las siguientes:

- La propiedad o posesión de los bienes inmuebles, o sea lo que grava el impuesto predial;
- Los ingresos de naturaleza mercantil percibidos por empresas cuya actividad no está delegada a la Federación, o sea, - lo que grava el impuesto al valor agregado.
- Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.

B. LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS.

En lo que respecta al sujeto pasivo considerado genericamente como el particular, su situación es la siguiente:

El problema de la situación de los particulares frente a la Administración implica necesariamente, la adopción de un criterio sobre la existencia y la naturaleza de los derechos públicos de los administrados, es decir, sobre el concepto mismo del derecho subjetivo.

Este concepto se liga estrictamente con el derecho en general, de tal modo que puede afirmarse que su determinación constituye uno de los puntos más debatidos en la doctrina jurídica universal.

Existen dos tendencias, la que afirma y la que niega la existencia del derecho subjetivo.

Dentro de la primera hay gran diversidad de criterios para caracterizar el derecho subjetivo. O bien se sostiene que es un poder de voluntad conferido por el ordenamiento jurídico (Windscheid), o que es un interés jurídicamente protegido (Ihering), o que es un poder de voluntad protegido y reconocido por el ordenamiento jurídico y que tiene por objeto un bien o un interés (Jellinek), o que es el poder en movimiento, la acción ante la justicia (Thon).

. Dentro de la segunda tendencia, se sostiene que lo que se llama derecho subjetivo no es mas que un fragmento del derecho objetivo imputado a una persona y que después de la imputación conserva los caracteres del derecho objetivo (Kelsen), o bien que si el individuo quiere y puede una cosa, no es en virtud de un pretendido derecho subjetivo, sino en virtud de la regla de derecho, ya que no es concebible dentro de la ciencia positiva que exista una voluntad que puede imponerse a otra (Duguit).

Considerando que la noción de derecho subjetivo subsiste en la legislación y que dentro de las teorías que se han mencionado existe una parte de verdad, se ha llegado recientemente a formar un nuevo concepto del derecho subjetivo que parece escapar a las críticas en que incurren aquellas teorías. En ese nuevo concepto se considera que el derecho subjetivo está constituido esencialmente por un poder de exigir una prestación, poder que está condicionado por tres elementos.

. Que haya para el sujeto pasivo una obligación jurídica resultante de una regla de derecho;

. Que esa obligación haya sido establecida para dar satisfacción a ciertos intereses individuales; y

. Que el sujeto activo del derecho sea precisamente titular de uno de esos intereses en atención a los cuales se ha establecido la obligación.

La anterior concepción se basa en los siguientes fundamentos:

La esencia del derecho subjetivo radica en el "poder de exigir", al cual le da fuerza el derecho objetivo y no la voluntad, como lo pretenden algunas teorías. La voluntad sólo podría tener el efecto de imponerse, de ser superior a otra, si la voluntad de todos los hombres no fuera de naturaleza idéntica, lo cual no puede demostrarse. Que además, admitiendo ese elemento, no serán posibles los derechos de los particulares contra el Estado, puesto que sería necesario reconocer a los primeros una voluntad superior a la del segundo, lo cual pugna con el concepto tradicional del Estado soberano.

(6)

Los derechos públicos en razón a su contenido pueden clasificarse, tomando en cuenta lo que por medio de ellos puede ser exigido, en cuatro grupos:

1. Derechos de libertad o libertades individuales.
2. Derechos sociales.
3. Derechos políticos.
4. Derechos administrativos.

(6) BONNARD, ROGER, citado por Gabino Fraga. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1979, Pág. 414.

1. Los derechos del hombre constituyen la esfera de libertad que se encuentra jurídicamente protegida por la obligación que el Estado se impone de abstenerse de ejecutar cualquier acto que la obstruya. La libertad por si sola no constituye un derecho; para que este exista es necesario que el individuo tenga el poder de exigir su respeto.

El contenido, por lo tanto, de los derechos de libertad es fundamentalmente negativo, se traduce en la posibilidad de exigir una abstención.

Frente a esos derechos el Estado y, consecuentemente la administración, quedan reducidos a una actividad limitada, la de mantener el orden para evitar que el derecho de uno entre en fricción con el derecho de los otros.

2. Pero el Estado moderno ha adoptado otra actitud; sin hacer a un lado el respeto a la libertad, ha emprendido una acción positiva distinta que da origen a los llamados derechos sociales.

En virtud de estos se reciben del Estado prestaciones o beneficios creados a favor de clases sociales que se encuentran en condiciones desfavorables en la lucha económica, y que protegen y dan seguridad al individuo en sus relaciones de trabajo y en su situación económica, física, intelectual y moral.

3. Los derechos políticos pueden definirse como poderes de los individuos, en su carácter de miembros del Estado, con una calidad especial, la de ciudadanos, para intervenir en las funciones públicas o para participar en la formación de la voluntad del Estado, bien sea contribuyendo a la creación de los órganos de este, bien fungiendo como titulares de dichos órganos.

Conforme al Artículo 35 de la Constitución Federal, "son prerrogativas del ciudadano:

I. Votar en las elecciones populares;

II. Poder ser votado para todos los cargos de elección popular y nombrado para cualquier otro empleo o comisión, teniendo las cualidades que establece la ley;

III. Asociarse para tratar los asuntos políticos del país;

IV. Tomar las armas en el Ejército o Guardia Nacional para la defensa de la República y de sus instituciones, en los términos que prescriben las leyes, y

V. Ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición."

4. A diferencia de las libertades individuales, cuyo contenido es negativo, existen derechos con un contenido positivo, que forman parte de los llamados derechos administrativos; este contenido positivo consiste en el poder de exigir del Estado las prestaciones establecidas por las leyes.

En el desarrollo normal de la actividad administrativa, esta clase de derechos es la que entra principalmente en juego, pues están comprendidos en ella todos los que tienden a obtener una prestación específica del Estado, como ocurre respecto del sueldo o la pensión del empleado público; los que tienen por objeto la realización de actos jurídicos, como lo son el otorgamiento de permisos y autorizaciones para el aprovechamiento exclusivo de los bienes públicos o para la realización de ciertas actividades sujetas a aquel requisito, y por último, aquellos cuyo contenido es el goce de los servicios públicos establecidos por la administración.

Dentro de la categoría de los derechos administrativos quedan comprendidos los derechos de los particulares frente a la administración.

Ante la dificultad de enumerar un detalle los diferentes derechos de esta clase, la doctrina los ha separado en tres grandes grupos:

- Derechos de los administrados al funcionamiento de la administración y a las prestaciones de los servicios administrativos.
- Derechos de los administrados a la legalidad de los actos de la administración.
- Derechos de los administrados a la reparación de los daños causados por el funcionamiento de la administración.

La clasificación anterior parece inobjetable, sin embargo, dentro de nuestro sistema legal, no está aceptado el principio de la responsabilidad del Estado.

Dos ideas fundamentales han sido en nuestro país obstáculo para la admisión del principio de responsabilidad del Estado.

Por una parte, el concepto de la soberanía considerada como un derecho de una voluntad jurídicamente superior de actuar sin más limitaciones que las que el propio Estado se impone, impide considerar al Estado como responsable cuando el Estado se mantiene dentro de dichas limitaciones.

Por otra parte la idea de que el Estado sólo puede actuar dentro de los límites legales, es también un motivo para excluir el principio de responsabilidad pues esta se basa - - -

normalmente en la ilicitud de la actuación dañosa. Se ha considerado dentro de nuestro sistema que si alguna actuación pública se desarrolla fuera de los límites legales no es ya el Estado el que actúa, sino el funcionario personalmente, y por tanto, sobre él recae la responsabilidad.

Existen casos en los que el Estado es responsable de los daños que cause por su funcionamiento; estos son la expropiación por causa de utilidad pública, que sólo puede hacerse mediante indemnización y el de la responsabilidad subsidiaria del Estado en el caso previsto por el Artículo 1928 del Código Civil que a la letra dice:

"El Estado tiene obligación de responder de los daños causados por sus funcionarios en el ejercicio de las funciones que les estén encomendadas. Esta responsabilidad es subsidiaria, y sólo podrá hacerse efectiva contra el Estado cuando el funcionario directamente responsable no tenga bienes o los que tenga no sean suficientes para responder del daño causado".

El sólo conocimiento de los derechos e intereses de los particulares frente a la administración es insuficiente para

formar una idea completa de la situación jurídica de los primeros. Es necesario conocer también cuales son las obligaciones de carácter público a su cargo.

La responsabilidad no tiene siempre idénticos caracteres ni latitud, pudiendo clasificarse en dos núcleos genéricos:

- . La responsabilidad directa, y
- . La responsabilidad solidaria.

Los límites de la responsabilidad, como es el caso de personas que en modo alguno han intervenido ni han quedado afectados ni ser beneficiados por la situación jurídica tributaria, hasta la responsabilidad solidaria.

La responsabilidad del sujeto pasivo como se ha dicho, se divide en responsabilidad por adeudo propio y responsabilidad por adeudo ajeno.

El Código Fiscal de la Federación da el tratamiento de sujeto pasivo únicamente al sujeto principal, y se les niega a los sujetos por adeudo ajeno a los que llama responsables solidarios.

Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos; bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, sólo o en concurren-

cia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dió nacimiento; o bien, por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravámen no cubierto por el deudor primitivo.

Existen diversas clasificaciones que se han elaborado sobre la responsabilidad del sujeto pasivo; entre las más importantes sobresalen las siguientes:

Clasificación de Jarach. Para Dino Jarach existen las siguientes categorías de responsabilidad: (7)

1. Responsables contribuyentes;
2. Responsables por sustitución;
3. Responsables por garantía; y
4. Responsables solidarios.

1. El responsable contribuyente es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.
2. El responsable por sustitución es aquél que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito

(7) JARACH, DINO. Ob. Cit. Pág.200.

fiscal, no por la intención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque lo conoció o paso ante el sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos en esta categoría por ejemplo, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, etc.

3. Son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravámen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

4. Los responsables solidarios lo son por sucesión o por representación. Como responsables por sucesión se encuentran los herederos y los donatarios universales.

Clasificación de Plugiese. (8) Mario Plugiese, tratadista italiano que ejerció gran influencia en nuestra legislación fiscal, clasifica a los sujetos pasivos, en atención al origen de la deuda, en las siguientes categorías:

1. Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;
2. Sujeto pasivo, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;

(8) PUGIESE, MARIO. Derecho Financiero, traducción española, México, 1946. Fondo de Cultura Económica, Pág. 19.

3. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;

4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria;

5. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta; y

6. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

1. En la primera categoría queda comprendido no sólo el sujeto que dio nacimiento al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte o intervivos, o sea el heredero, legatario o donatario a título universal, así como las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son el resultado de la fusión de dos o más sociedades.

2. En la segunda categoría se hayan comprendidos los coherederos y los copropietarios, ya que éstas personas son responsables ante la administración pública, tanto por la parte que a cada uno corresponde pagar, como por la parte de los demás coherederos y a cualquiera de ellos se les puede exigir el pago total del crédito fiscal, o bien, a todos por partes iguales.

3. La tercera categoría, desconocida por nuestra legislación, la tiene aquél que está obligada a declarar acumuladamente - sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él.

4. Para Plugiese, la responsabilidad solidaria en el pago de los créditos fiscales se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo.

En efecto, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con la obligación que le impone la ley, y ello trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo directo, justo es que se le obligue al pago de lo evadido y se le mencione su omisión, ya que si él hubiera cumplido con sus obligaciones, difícilmente el responsable directo lo habría eludido.

De aquí su carácter represivo de índole disciplinario. - Pueden adquirir esta responsabilidad, entre otros, los funcionarios, notarios, magistrados, retenedores y recaudadores.

5. Dentro de la quinta categoría, o sea sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta, se encuentran tanto los que voluntariamente se sustituyen como deudores del Fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

6. Dentro de la última categoría de responsabilidad, se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que le dió nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien.

Clasificación de Andreozzi. El tratadista argentino Manuel Andreozzi clasifica la responsabilidad del sujeto pasivo en atención al orden en que se ejercita por el Estado, por lo que lo divide en directa e indirecta. (9)

Corresponde la responsabilidad directa a la persona que intervino en la creación del crédito fiscal, y la indirecta, a la persona que no intervino en su creación, pero que por diversas causas adquiere responsabilidad tributaria. La responsabilidad solidaria existirá si lo ha determinado expresamente la ley aplicable, pues esta responsabilidad no se presume.

Clasificación que adopta nuestra legislación. El Código Fiscal de la Federación sólo distingue dos clases de responsabilidades:

1. Como sujeto pasivo al que dio origen al nacimiento del crédito fiscal; y
2. Como sujeto de responsabilidad solidaria a todos los --

(9) ANDREOZZI, MANUEL, Derecho Tributario Argentino, Editora Argentina, Tomo I, Buenos Aires, 1951. Pág. 276.

terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago del crédito fiscal.

El legislador mexicano no da un concepto de responsabilidad solidaria, sino que se concreta a designar con tal carácter a personas que son codeudores de un mismo crédito; a quienes manifiesten voluntad de obligarse por el sujeto pasivo; a quienes se impongan la obligación de retener o de recaudar créditos fiscales a cargo del sujeto pasivo; a quienes adquieren la propiedad de una negociación comercial, industrial, agrícola y pesquera, por los créditos que en cualquier tiempo se hubieran causado en relación con dichas negociaciones, hasta por el monto de dichos créditos; a los funcionarios públicos y notarios que autoricen o sancionen actos que ante ellos pasan sin exigir al sujeto pasivo el pago de los créditos fiscales respectivos.

Por lo tanto puede resumirse que para los autores del Código Fiscal, ninguna importancia tiene distinguir las clases de responsabilidades en materia fiscal.

El Código Fiscal de la Federación en su título segundo dedicado a establecer los derechos y obligaciones de los contribuyentes establece las siguientes consideraciones:

- El contribuyente puede presentar promociones ante las --

autoridades fiscales, las cuales deberán estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello y deberán contener los siguientes requisitos:

I.- Constar por escrito.

II.- El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestando el registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV.- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

- En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario.

- Las contribuciones y sus accesorios se pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuar en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Para

pagar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios; los cheques personales no certificados cuando lo establezca el reglamento del Código Fiscal serán aceptados.

Los pagos que haga el deudor se aplicarán, antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- . Gastos de ejecución.
- . Recargos, multas y la indemnización que señala el Artículo 21 del propio código.
- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o

sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrán solicitarse independientemente de la presentación de la declaración.

- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso a las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos.

- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán efectuar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

- Las personas morales, así como las personas físicas que, en base a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, -

deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar - su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I.- Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento del Código Fiscal de la Federación, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.

II.- Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que realicen las actividades respectivas.

III.- Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto, cuando se cumplan los requisitos que señala el reglamento.

- Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como de expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el

número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, las seguirán presentando aun cuando no haya pago a efectuar, en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del registro federal de contribuyentes.

Los representantes de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representados, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales.

Las personas obligadas a presentar declaraciones tienen el derecho de presentar declaraciones complementarias sustituyendo los datos de la original; que pueden presentarse dentro de los cinco años siguientes a la fecha que se hubiere presentado el original. (Artículos 18 al 32 del Código Fiscal de la Federación).

El Sujeto Activo.

En nuestro derecho positivo pueden ser sujetos activos de la relación tributaria: la Federación, los Estados y los Municipios.

El poder-administrador como sujeto activo de la relación tributaria, está obligado a cobrar los impuestos de acuerdo con lo que establecen las leyes respectivas; la recaudación de impuestos es un poder-deber de la administración.

El poder administrador no solamente está obligado a la recaudación, sino que debe recaudarlos ajustándose estrictamente a la ley, de acuerdo al principio de legalidad del impuesto, consecuencia del principio del estado de derecho.

No existen en las leyes de impuestos disposiciones expresas que establezcan como el poder administrador, actuando como recaudador, está sujeto y limitado a ajustarse a la ley; pero ello fluye de los principios establecidos por la Constitución que limitan al poder administrador y protegen al contribuyente.

Esos principios son: legalidad del impuesto, igualdad ante la ley, obligación de no hacer lo que la ley no manda.

La recaudación del impuesto debe hacerse en posición exclusivamente subordinada a las leyes fiscales, las cuales establecen entonces la posición que deben asumir los contribuyentes y el Fisco. El ceñirse a la justicia es una exigencia dirigida sobre todo a quien tiene el derecho de recaudar tributos.

Si bien el contribuyente debe ser honesto frente al Fisco cumpliendo su obligación de acuerdo a la ley, idéntica posición debe asumir la administración fiscal, interpretando y aplicando la ley conforme a su espíritu y a los principios de equidad, teniendo muy presente que el contribuyente aporta sus recursos para atender a los servicios del Estado en beneficio de toda la colectividad.

El poder administrador cuando reclama de los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones debe actuar legalmente, de buena fé, teniendo en cuenta que tutela los intereses del Estado, recaudando recursos para también tutelar los derechos de los contribuyentes, exigiéndoles el pago de su prestación en la cantidad en que corresponda y en la forma que la ley determine sin hacerlo de ninguna manera más gravoso.

Es cierto que el sistema jurídico organiza la tutela del contribuyente contra la tributación injusta, estableciendo recursos ante la autoridad administrativa y la jurisdiccional; pero el sujeto activo de la tributación está fundamentalmente obligado a tutelar esos derechos.

El principio de la buen fé y de la equidad debe ser el norte que oriente la actuación del sujeto activo de la tributación, lo mismo que al contribuyente.

Tanto quien recauda como quien paga deben cumplir la ley, lealmente y de buena fé, debe haber entre ellos una verdadera cooperación a ese fin. El agente fiscal debe tener presente que la equitativa repartición de las cargas fiscales representa la esencia misma de un buen sistema tributario.

El poder administrador deja de cumplir su obligación de ajustarse a la ley tanto, cuando exige al contribuyente menos de lo que éste debe contribuir de acuerdo a la voluntad de la ley, como cuando busca interpretar la ley de la manera más gravosa para extraer de los bolsillos de los contribuyentes cantidades superiores a las que corresponden de acuerdo a la voluntad de la ley.

Por lo que corresponde a las obligaciones del sujeto activo; estas pueden clasificarse en principales y secundarias.

Las principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria.

No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo, para él, hacerlo es obligación establecida por la ley. Cuando una norma establece un impuesto, el Fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el Fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está

prohibida tanto por la Constitución como por la ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación privilegiada con respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: "Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de los impuestos o derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones". (10)

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar la existencia del crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grandes grupos:

. Obligaciones de hacer, como por ejemplo, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, practicar visitas de inspección, etcétera.

. Obligaciones de no hacer, por ejemplo abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes cuando no cumplan previamente con las disposiciones legales respectivas, etcétera.

(10) Recisión 4684/85 Juan Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial, número 9, Página 297.

C. CONCEPTO Y NATURALEZA JURIDICA DEL ILICITO TRIBUTARIO.

Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de lo contrario, el cumplimiento de la obligación sería potestativo y no obligatorio para el particular.

Al conjunto de normas jurídicas de naturaleza tributaria que contienen las sanciones penales que surgen con motivo del incumplimiento de los mandatos de esas normas jurídicas se le llama Derecho Penal Tributario, y por el momento nuestra preocupación es definir cuál es la situación de este conjunto de normas dentro del sistema general del Derecho.

El Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al causante el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como son las sanciones.

La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de falta de acuerdo sobre la ubicación dentro del -

derecho penal tributario; por lo que existen diversas posiciones al respecto:

. La que sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos.

. La que estima que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención y por otro, que la infracción tributaria es administrativa y no delictual.

Para nuestro punto de vista, nos asimilamos a la tesis primera, que será ahondada en el próximo apartado.

Las normas que regulan los tributos prevén la oportuna reacción ante quienes las infrinjan. Las infracciones y sanciones penales son normalmente apreciadas e impuestas por órganos judiciales. Dentro de la estructura del Estado son las autoridades del orden judicial las que normalmente deben estar llamadas a desempeñar esa tarea.

Cuando la función sancionadora del Estado sigue los caminos normales, ordinarios, característicos de ella, aparece regulada por normas del derecho penal ordinario; tales normas regulan infracciones y sanciones penales en sentido propio y

encargan su aplicación a los órganos típicos de esta función.

Pero el poder sancionador del Estado ha seguido también, y con especial fuerza en nuestro sistema, otras vías distintas a las normales; atribuyendo a nuestro ordenamiento el poder de imponer sanciones de carácter penal a los órganos de la administración, a los órganos del ejecutivo; por lo que nace junto al derecho penal ordinario un derecho penal aplicado por la administración; un derecho penal tributario.

La relación jurídica del tributo tiene como núcleo central la obligación precuniaria de pagar el tributo, a cargo del contribuyente. Pero además se establecen otras obligaciones a cargo de éste o de terceros, para hacer posible la determinación de la prestación precuniaria, agilizar la recaudación de modo que ésta pueda hacerse en tiempo y asegurar al Estado su percepción, evitando la evasión.

El derecho tributario tiene una sola finalidad: establecer los tributos asegurando su percepción.

Pero puede ocurrir que no todos los integrantes de la colectividad cumplan de manera constante y espontánea las obligaciones que les imponen las normas tributarias. Por lo tanto, el ordenamiento jurídico prevé el incumplimiento de los preceptos legales y reglamentarios y trata de obligar a los particu-

lares a su cumplimiento. Para lo cual la ley establece el -- cumplimiento compulsivo de la obligación, pero además establece sanciones, para lograr la protección del interés fiscal.

El Estado para asegurar la determinación de cada presta-- ción de impuesto y su recaudación establece normas para la -- prevención del ilícito y normas para su represión.

La violación de estas leyes perjudica al interés pecuniar-- io del Estado, en cuanto disminuye o retarda las recaudacio-- nes, por lo cual la infracción produce generalmente un daño -- patrimonial al Estado, comparable al que sufre el particular, titular de un derecho, cuando este es violado.

La lesión al interés patrimonial del Estado es considera-- do como fundamento jurídico de la sanción a las infracciones y es la determinante de las disposiciones legales en la mate-- ria.

La sanción constituye una manera de incitar al particular a no violar las normas y también de compelerle a su cumpli-- miento.

Las normas que tienden a asegurar la regular recepción de los tributos previniendo el ilícito, tienden a asegurar el -- integral cumplimiento de la obligación principal, poniendo --

obstáculos a la evasión fiscal. En el momento de la representación la norma estatuye la aplicación de sanciones a quien no ha observado el cumplimiento de su obligación principal o de las accesorias.

En principio el Estado administrador y el particular se encuentran sometidos a la ley tributaria en un plan de igualdad, pues ambos están sujetos a lo que las normas establecen. Estado administrador y particular se encuentran en idéntica situación jurídica: sumisión completa a la voluntad de la ley, la cual debe aplicarse considerando iguales a ambas partes.

Pero cuando se dicta la ley, se ejercita sin limitación la potestad impositiva; donde el interés fiscal, que es un interés general y abstracto, es el interés del Estado y por lo tanto, es de un rango superior al interés abstracto de cada particular. Por lo que la consideración del interés del Estado cuando dicta la ley el legislativo es de un rango superior al interés particular, por lo cual éste trata de asegurar los poderes más amplios para su recaudación y a la vez una situación de preferencia para el ejercicio de sus derechos.

El ilícito fiscal lesiona la potestad soberana del Estado en uno de sus atributos esenciales: el de imponer tributos, por lo que la transgresión da lugar a una sanción.

La sanción se aplica a quien está obligado por la norma - incumplida, y no al autor o agente de violación, es decir, - que se sanciona generalmente a quien se benefició o puede beneficiarse con la violación de la norma incumplida.

En el caso de las obligaciones impuestas a terceros, se - les sanciona porque su violación beneficia o puede beneficiar a un contribuyente.

La infracción tributaria se produce por la discordancia - entre la conducta y la norma; en algunos casos, sin que inter venga para nada el elemento voluntad, en otros la ley esta-- blece para que se configure el ilícito el elemento subjetivo, en cuyo caso la infracción se caracteriza por la conducta cul pable contraria a la ley.

En nuestro derecho positivo la norma general es que los - ilícitos fiscales son objetivos, es decir que no importa que la infracción se haga de una manera involuntaria por el suje- to, dado que esto en nada influye para que el acto deje de - ser una infracción tributaria.

La evaluación de la conducta no es intrínseca al hecho; - no puede concebirse de una manera abstracta o puramente cien- tífica, prescindiendo del derecho positivo.

El Derecho Positivo es la base sobre la que se sustentan - las infracciones, y en consecuencia sus sanciones.

La ley al hacer la determinación concreta de la sanción - enuncia la graduación que el legislador ha dado a la circunstancia del ilícito y constituye la calificación de la reprobación que para él merece la conducta.

La norma jurídica tributaria crea derechos y obligaciones a cargo de los particulares. Las obligaciones pueden consistir en una prestación pecuniaria o en la obligación de observar el precepto legal.

No se requiere la capacidad jurídica para que se impute - el incumplimiento de la obligación y se haga al obligado sujeto a las consecuencias de la misma; dado que hasta las personas que para el Derecho Civil son incapaces, para el Derecho Tributario pueden ser sujetos pasivos de una relación tributaria y por lo tanto, también puede serlo de una sanción, consecuencia de la realización de un ilícito tributario.

El Estado trata de protegerse no solamente contra la disminución o la no recaudación de los recursos que corresponden, sino contra la puesta en peligro de la recaudación, por lo que no solamente se considera violación del interés fiscal - cuando este es efectivamente lesionado, sino también cuando - existen actos preparatorios que podrían dar lugar a la lesión de los intereses fiscales.

La tentativa en los delitos previstos por el Código Fiscal es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduzca en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente. (párrafo primero del Artículo 98 del Código Fiscal de la Federación).

Sin embargo, el legislador al dictar la ley debe tener presente que los intereses económicos del Estado son, indudablemente relevantes, pero infinitamente más importante es el derecho de los ciudadanos y la observancia del principio de legalidad, de justicia y de equidad.

La violación de un interés jurídicamente protegido produce un daño; el daño puede clasificársele de acuerdo a las medidas jurídicas establecidas para su reparación en:

- Daño reprimido, para el cual la ley establece medidas represivas, como penas o sanciones;
- Daño resarcible, para el cual la ley pone a cargo del obligado el pago de intereses por mora y la ejecución forzosa de la obligación;
- Daño indemnizable, es el que da lugar a la compensación del daño causado en virtud de su interés superior como ocurre en el caso de la expropiación.

D. EL PROBLEMA DE SU UBICACION DENTRO DEL DERECHO PENAL COMUN.

A medida que aumenta la actividad del Estado en lo económico y en lo social, cuanto más ampliamente se rebasa la idea del fin jurídico o de justicia como el único propiamente estatal, de igual manera aumenta la envergadura de la Hacienda Pública.

El Estado intervencionista necesita una administración fiscal extensa y eficaz puesta al servicio de una actividad financiera que le resulta esencial.

Esto apareja algunas consecuencias:

Primero; una mayor incidencia sobre las economías particulares;

Segundo; una reacción más fuerte de estas, frente a las cargas tributarias; y

Tercero; la diversificación de los instrumentos que obran en manos del Estado para asegurar el mejor cumplimiento de la ley fiscal.

Entre estos instrumentos se encuentra un conjunto de normas represivas de las conductas que caen bajo lo que se ha

llamado genéricamente la infracción fiscal.

Se ha ido creando así un armazón del Derecho Tributario - sancionador, de origen frecuentemente ocasional, de normas -- casuísticas y de muy diverso rango.

Es este un terreno que pertenece al Derecho Tributario: se trata de infracciones y de sanciones generalmente administrativas no encuadradas siempre en normas con rango de ley formal y calificadas e impuestas por la propia administración.

Pero si se habla del delito tributario se impone un cambio de óptica radical. Ya no se va a tratar de una parte del Derecho Tributario; sino mas bien de una rama especial del Derecho Penal.

No se hace referencia ya a infracciones administrativas, - sino a delitos, conductas incriminadas por el legislador me--- diante los correspondientes tipos penales.

Las normas fiscales pueden contener disposiciones de auténtica naturaleza penal, pero entonces no hay mas que dos opciones: o se adopta la técnica penalista, o forzosamente se incurre en imperfecciones en el esquema legal.

El Derecho Tributario persigue la exacta aplicación y - -

y percepción de los tributos establecidos en la ley; el Derecho Penal, la protección de los intereses básicos de la persona y de la sociedad; y la restauración de un orden de justicia perturbado por el delito. De las dos normas surge el problema para la construcción de un Derecho Penal Tributario.

El Derecho Penal es uno, por cuanto a sus principios generales sobre los actos y sanciones son comunes, o sea para todo acto o hecho contrario a la ley.

El Derecho Penal Tributario sólo se aparta del Derecho Penal Común en algunos aspectos, pero parten de la misma base común.

Las diferencias que se pueden apreciar son:

- El Derecho Penal Tributario concibe la reparación civil y delictual. El Derecho Penal Común sólo da lugar a la reparación del daño.
- El Derecho Penal Tributario sanciona hechos delictivos y hechos u omisiones no delictivos. El Derecho Penal Común sólo sanciona hechos delictuosos.
- El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a las personas físicas como a las morales. El Derecho Penal Común sanciona sólo a las personas físicas.

- El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias. El Derecho Penal Co-mún sanciona sólo a las personas físicas capaces.
- El Derecho Penal Tributario sanciona a personas que no in-tervienen en la relación jurídica tributaria como los agentes de retención. El Derecho Penal Común sólo sanciona a los que intervinieron en la comisión del delito y los que encubrieron a éstos.
- En el Derecho Penal Tributario, en el delito, el dolo se presume salvo prueba en contrario. En el Derecho Penal Común - el dolo no se presume.
- En el Derecho Penal Tributario a veces sólo se tiende a - obtener la reparación del daño. En el Derecho Penal Común se tiende al castigo corporal y secundariamente a la reparación del daño.
- En el Derecho Penal Tributario la finalidad de la sanción es que el causante cumpla puntualmente sus obligaciones fisca-les con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de - los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. En el Derecho Penal Común la finalidad de la sanción es infringir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

La pena en el derecho tributario es una manifestación de defensa pecuniaria en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio y constituye una fuente de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.

Las normas que establecen los tributos son imperativas porque se destinan a obtener ingresos para cubrir las necesidades del Estado e imponen el deber de pagar el tributo y de realizar otras actividades accesorias a esta finalidad. Su observancia sólo puede mantenerse por un sistema de sanciones, para evitar la violación de las normas tributarias.

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas tributarias y de las consiguientes sanciones, es materia que ha preocupado a la doctrina, pudiendo señalarse una intensa elaboración desde fines del siglo XIX.

A medida que adquiría desarrollo la actividad financiera del Estado y que la violación de la legislación revestía mayor importancia, los autores comenzaron a preguntarse si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o si, por el contrario, constituían una categoría especial merecedora de tratamiento represivo particular; o en

otros términos si las violaciones a las normas tributarias correspondían al derecho penal ordinario o si debía crearse un derecho penal especial, que dieron en llamar derecho penal administrativo, donde se incluía el derecho fiscal.

Enseguida expondremos en breve análisis estas tendencias y otras.

a. Tendencia Penalista.- A fines del siglo pasado, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, hallándose sujetos en Alemania 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.

Es así como autores criticaron el régimen vigente y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, siendo sus principales argumentos los siguientes:

- El legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo; que es retringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral;

Tratando de evitar la evasión de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

- 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, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común.

- Mas que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal, de modo que lo impulsan los mismos móviles -- que justifican las penalidades ordinarias.

b. Tendencia Administrativista.- Como reacción contra la doctrina penalista nació en Alemania vigorosa corriente doctrinaria en favor de un derecho penal administrativo y que ha derivado en el llamado derecho penal económico. En la primera etapa de la formación de las nuevas ideas 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 común; pero fue James Goldschmidt quien le dió sustentación teórica más firme, de modo tal que se le reconoce como el creador de la doctrina.

La interpretación de Goldschmidt radica en el contraste -

entre el orden jurídico y la administración, de lo cual 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 los órdenes de la administración, consistente en que el elemento material del delito es el quebrantamiento de un fin administrativo y no es 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 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 la pena, nace del poder punitivo autónomo de la - administración.

En síntesis las ideas fundamentales de la doctrina son:

. La conducta antiadministrativa consiste en la evasión de la ayuda a la administración estatal, que va dirigida a favorecer el bienestar público.

. La pena administrativa no es una sanción de corrección, - ni de seguridad o de intimidación; sino más exactamente una - pena de orden.

. Rigen a su respecto, principios especiales para la culpabilidad.

. Deben admitirse fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida.

. Se aplican normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de los terceros.

c. Tendencia autonomista.- El carácter especial de las infracciones fiscales, que habían dado motivo a la intensa elaboración doctrinal que hemos expuesto, explica la existencia de otra corriente en favor de una disciplina autónoma; el derecho penal tributario.

Esta teoría estipula que para poder desarrollarse la ciencia de un derecho penal tributario, es menester ante todo la disposición de la conciencia popular hacia una gran severidad en la apreciación de las violaciones fiscales. En esta materia como en toda otra de índole penal el fundamento de la justicia punitiva consiste en la tutela de la sociedad, el triunfo del derecho sobre las individualidades rebeldes a este, y el aseguramiento del bienestar social; por lo cual desarrolla un concepto unitario de infracción fiscal, inspirado en una interpretación amplia de la ley penal, sin referencia limitada

al código penal, y comprensivo de todo acto que haga imposible la aplicación del tributo o violatorio de disposiciones legales de control.

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 y se concibe como aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Estado, a contribuir con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad.

El Derecho Penal Común puede tutelar indistintamente derechos individuales o intereses sociales, en tanto que aquel tiene por objeto proteger y defender un interés público y social.

d. Concepción dualista.- Algunos autores de derecho tributario, conciben el ilícito fiscal fraccionado en categorías jurídicas distintas según la naturaleza de las infracciones.

Distinguen las sanciones en penales y civiles. Las primeras corresponden a los llamados delitos tributarios, esto es, aquellos consistentes en sustraerse al cumplimiento de pago y

que están reprimidos con sanciones del código penal. Las segundas se refieren en cambio a infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en sanciones pecuniarias.

Este dualismo en la calificación de las infracciones, importa una transacción entre la orientación penalista y la tendencia administrativista, pues se considera que mientras el delito ataca el orden jurídico, del cual es manifestación importante la actividad de imposición, el ilícito administrativo afecta a la administración en el ejercicio de su actividad financiera.

Sin embargo, debemos considerar que no es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a los órdenes de la administración y que el elemento material del delito consista en el quebrantamiento de un fin administrativo. En su caso, como en el derecho criminal general, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; por lo demás el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado,

en un concepto de soberanía financiera distinta a la soberanía política.

Infringir o transgredir disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o en cuanto se refiere a normas complementarias para asegurar su efectividad, no importa una mera desobediencia a los órdenes de autoridad, como pretende la doctrina administrativista, sino quebrantar un verdadero deber social como es el de sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del Estado, y alterar el orden jurídico de la colectividad.

Algunos tratadistas opinan sobre el problema lo siguiente:

Alberto G. Spota: Hace la afirmación de que "hay un verdadero derecho penal administrativo, cuya regulación no ha sido delegada al Gobierno Federal". (12)

Bielsa: "La idea de un derecho penal administrativo se vigoriza con la actual tendencia de dar a la administración atribuciones propias e integradoras de su actividad jurídica, ya que con ello también se afianza la idea de una correlativa protección jurisdiccional administrativa". (13)

(12) ALBERTO G. SPOTA, citado por Andreozzi Manuel, Derecho Tributario Argentino, Tomo II, Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, Pág. 355.

(13) BIELSA. Ob. cit. Pág. 355.

El delito es "un ataque al orden jurídico que la ley quiere establecer" y la contravención "un no cumplimiento a un deber - impuesto por la ley a todo administrado o - vinculado a la administración pública por - una obligación de colaborar en el interés - colectivo".

"El derecho penal financiero no debe - incluirse en un simple capítulo de los delititos contra la fé pública, entre los cuales están los fraudes al comercio y a la industria, sino constituir un capítulo autónomo, relativamente, como de los delitos contra - la administración pública".

- Aparicio Méndez: dice que la punición fiscal está circuncrita por la especial naturaleza del orden que defiende. El - Estado busca con ella asegurar la eficiencia y la regularidad de las sanciones financieras. (14)

A pesar de la claridad del concepto, no hay acuerdo acerca de la finalidad estricta perseguida por esa pena. Mientras unos consideran que el Estado persigue la intimidación necesaria para obtener del contribuyente el normal cumplimiento de

(14) APARICIO MENDEZ, Ob. cit. Pág. 355.

sus obligaciones, otras entienden que principalmente está inspirada en la idea de una reparación por la mora.

Conviene tener presente, sin embargo, que la punición fiscal presenta la mayor complejidad; la pena en esta materia es por una parte, manifestación de defensa pecuniaria del Estado, por otra variable, un medio de recuperación o resarcimiento - moratorio, y finalmente, una fuente de recursos independiente.

- Gómez Eusebio establece: no existen realmente diferencias sustanciales entre los delitos y las contravenciones. Está triunfante en el terreno doctrinario la opinión de Enrique - Ferri que niega toda diferencia entre delito y contravención, por que ambas infringen normas penales que responden a la necesidad de la defensa social contra acciones que van en con--tra de la seguridad y prosperidad pública o privada. (15)

- Francesco Dematteis sostiene que: se ha discutido desde hace mucho tiempo, y se sigue discutiendo sobre si las infracciones de carácter financiero constituyen un delito o un simple ilícito administrativo. Pero ahora todas las legislaciones de los Estados Modernos están orientadas en el sentido de que la infracción tributaria debe ser reprimida, por lo menos en sus figuras principales, por verdaderas y propias normas - de derecho penal; normas que sean particulares y de carácter

(15) GOMEZ EUSEBIO. Ob. cit. Pág. 358.

especial, pero todavía dentro del ámbito del seno del derecho penal común, cuando por expresa disposición no se alejan de él.

"Es innegable pues, que en el estado actual de la legislación y de la organización financiera, la rama del derecho penal que estudia el fenómeno y la ciencia correlativa, deben constituir un campo único distinto del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de las ciencias de las finanzas".

Dada la naturaleza especial de estas infracciones y la finalidad de su represión, el legislador establece normas especiales para configurar la infracción y establecer las sanciones.

La particularidad del derecho sancionatorio tributario obliga a un detenido estudio de los ilícitos y de las sanciones, en especial de su fundamentación y caracterización, asimismo obliga a su ordenación en un capítulo especial, pero dentro de la ley penal y no dentro de la ley fiscal.

Las peculiaridades del derecho sancionatorio tributario radican o son consecuencia principalmente de la relación que

existe entre Estado y contribuyente, y el fundamento del derecho sancionatorio tributario.

La doctrina mexicana se pronuncia por la naturaleza penal del ilícito tributario. Así, para el Licenciado Lomelí Cerezo (17) el derecho penal administrativo, en el cual incluye al 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; y Hernández Esparza (18) llega a conclusiones análogas, esto es, concibe el derecho penal administrativo, del cual forma parte el derecho penal fiscal, como una subdivisión dentro del derecho penal y por lo tanto, como derecho penal especial.

Del conjunto de consideraciones presentadas en las páginas anteriores podemos hacer las siguientes conclusiones:

Primero: Que el delito es una figura cuyos caracteres están dados por la ley que los crea como tales. Son violaciones peligrosas para el Estado en general. Tienen designación especial, delito, y su castigo es una pena.

El derecho penal es la rama del derecho público que estudia sus caracteres y proyecciones.

(17) LOMELI CERESO, El poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, Editorial Continental, México, 1961, Págs. 196 y 207.

(18) HERNANDEZ ESPARZA, El Delito de Defraudación Fiscal, Editorial Botas, México, 1962, Págs. 17, 18 y 35.

Segundo: La contravención es una violación que va contra la administración en sentido amplio. Tiene una designación es pecífica: infracción o contravención.

Dentro de este género caben dos especies: las violaciones administrativas en general y las violaciones tributarias. Puede haber violaciones mixtas, es decir, delictuales y contra-- vencionales, producidas por una sola acción.

Tercero: Las disposiciones legales referentes a los ilí- citos fiscales y a las sanciones, no se han dictado de manera armónica y coherente. La represión fiscal se presenta como - un conjunto de textos que no constituyen un conjunto armónico de disposiciones.

Por lo tanto, el estado de los ilícitos y de las sancio-- nes presentan especiales dificultades debido a que se ha le-- gislado en forma fragmentaria e imperfecta, y porque las dis-- posiciones legales en la materia no se han dictado con un cri terio uniforme, sino que han sido estudiados y establecidos - al regularse los impuestos teniendo en cuenta solamente la si tuación para la cual se legislaba y no con una visión más am-- plia sobre otras posibles situaciones.

Cuarto: Se le atribuye al derecho penal fiscal un carác-- ter especial diferenciado del derecho penal común, que - - -

coincide con la experiencia jurídica de la mayoría de los -- países.

El derecho penal tributario no es un derecho penal que se haya separado del derecho penal común por alguna característica especial de la materia tributaria. En esencia el derecho penal tributario es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario, y por lo cual es necesaria una reglamentación especial del ilícito fiscal que comprenda los diversos ilícitos y las numerosas sanciones que les imponen; pero no como una parte del derecho tributario, no como un derecho especial; sino como UN CAPITULO ESPECIAL DENTRO DE LA REGLAMEN-TACION DEL DERECHO PENAL COMUN.

C A P I T U L O II.

DE LAS INFRACCIONES Y
SANCIONES.

A. ENUMERACION Y CLASIFICACION.

En sentido lato, toda violación a las normas jurídicas -- tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales constituye una infracción.

Las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: los delitos y las infracciones en sentido estricto. A estas últimas se les llama también en la doctrina mexicana y en algunas extranjeras con otros dos vocablos: faltas y contravenciones.

La infracción fiscal es todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

La doctrina hace diferentes clasificaciones de los ilícitos fiscales, algunas de las cuales son las siguientes:

a. Por violación al derecho objetivo.- Existen ilícitos que constituyen violaciones al derecho objetivo, y por lo tanto, se lesiona al interés general de que la distribución de la -- carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista en la ley.

Esto ocurre en las infracciones a deberes formales de la obligación tributaria.

b. Por violación al derecho subjetivo.- Otras infracciones lesionan otro bien jurídico, o sea, el derecho subjetivo del ente sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. Es lo que se presenta cuando se deja de pagar o se paga extemporáneamente la prestación tributaria.

c. Por lo existencia o inexistencia de perjuicio económico.- Atiende a la existencia o inexistencia de un perjuicio económico que reciente el Estado como consecuencia de la infracción. Obviamente 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.

Estas infracciones se clasifican en materiales o formales.

Se llaman infracciones materiales las que producen un perjuicio económico, aquellas que consisten en dejar de pagar o en pagar extemporáneamente al Fisco las prestaciones tributarias que se le deben; y

En formales que no producen un perjuicio económico. Estas infracciones son aquellas que consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la Administración, como la falta de presentación de declaraciones, solicitudes o avisos, etc. Estas infracciones en si mismas no producen en forma --

directa un perjuicio económico para el Fisco.

d. Por la presencia o ausencia de intencionalidad.

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 e Infracciones culpables.- La culpabilidad tiene dos tipos: 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 el dolo es eventual.

Algunos delitos, como la defraudación y el contrabando, son siempre dolosos. La evasión, como contravención, es también dolosa.

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 culposas.

- Infracciones objetivas o formales.- Se llaman así a 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.

e. Según el sujeto agente.- De acuerdo al sujeto agente las infracciones pueden ser cometidas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, o bien por terceros.

f. Según la modalidad de la conducta del sujeto agente.- De acuerdo a este criterio las infracciones se clasifican en acciones y en omisiones. Las acciones se refieren a deberes formales o bien a violación de prohibiciones. Las omisiones pueden referirse a la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva, o en su cumplimiento extemporánea, a la falta de cumplimiento de deberes formales.

g. Según el momento de su consumación.- De acuerdo al momento en que se consuman las infracciones se dividen en instantáneas y continuas.

Las instantáneas son las que se consuman y agotan en el momento en que se cometen, por ejemplo no presentar la declaración dentro del término señalado.

Las continuas son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular -

cese de cometer los actos violatorios, es decir, son los que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos, como es no llevar la contabilidad.

h. Según su complejidad.- Se dividen en infracciones simples o complejas.

Las simples son las que con un solo acto u omisión se viola una sola disposición.

Las complejas son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se fija una sanción.

i. De acuerdo a su gravedad.- En base a lo anterior se clasifican en leves y graves.

Las infracciones leves son los actos u omisiones del particular que no traen o puedan traer consigo la evasión de créditos fiscales.

Las infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen consigo la evasión de créditos fiscales.

j. De acuerdo a la autoridad concedora.- De acuerdo a la autoridad que conoce de las infracciones, estas se dividen en:

infracciones administrativas e infracciones penales.

Las infracciones administrativas son las que califica la autoridad hacendaria.

Las infracciones penales son las que conoce y califica la autoridad judicial.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 71 establece que son responsables en la comisión de las infracciones previstas por el Código Fiscal las personas que realicen los supuestos que se consideren infracciones por el cuerpo de esa ley, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

El Código Fiscal de la Federación enumera las siguientes clases de infracciones:

1. Infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes; estas son:

I.- No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por - - otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente

obligadas a solicitar su inscripción.

II.- No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo - extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III.- No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV.- No citar la clave de registro o hacerlo erróneamente en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley.

V.- Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el Artículo 27 de este Código (Artículo 79).

El Artículo 27 del mencionado ordenamiento en su párrafo tercero establece que: los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas de fusión o de liquidación, que comprueben dentro del término del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o

de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

2. Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias; las cuales son:

I.- No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se hace mención anteriormente, o cumplirlos fuera de los plazos señalados.

II.- Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias, incompletas o con errores.

III.- No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente. (Artículo 81)

3. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

- I.- No llevar contabilidad.
 - II.- No llevar algún libro o registro especial a que -- obliguen las leyes fiscales.
 - III.- Llevar la contabilidad en forma distinta a como - las disposiciones del Código Fiscal o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.
 - IV.- No hacer los asientos correspondiente a las opera- ciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.
 - V.- No presentar para sellarse los libros o sistemas de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.
 - VI.- No conservar la contabilidad a disposición de las - autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones - fiscales.
 - VII.- No expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.
 - VIII.- Microfilmear documentación para efectos fiscales - sin cumplir con los requisitos que establecen las disposicio- nes relativas. (Artículo 83)
4. Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la -

facultad de comprobación las siguientes:

I.- Oponerse a que se practique la visita domiciliaria. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, - los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

II.- No conservar la contabilidad o parte de ella, así - como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito. (Artículo 85)

5. Infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones, estas son:

I.- No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

II.- Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domilicio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos.

III.- Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización

de las funciones públicas. (Artículo 87)

6. Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros:

I.- Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II.- Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales. (Artículo 89)

B. CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA INFRACCION.

La relación fundamental gobierno-gobernados encuentra su nexo esencial en la ley, fuente del ejercicio de la autoridad del primero, y de derechos y obligaciones para los segundos.

Autoridad se puede definir en los términos de Santo Tomás, como el principio motor que dirige y establece en un grupo humano el orden necesario para conducirlo a su fin. Por lo tanto, se puede afirmar que la autoridad constituye la forma genuina del poder social jurídico, el elemento estable y básico que crea, mantiene y desenvuelve el orden social.

El Estado crea instituciones con el propósito de que, mediante la racional distribución de atribuciones, pueda subvenir a sus obligaciones en la mejor forma posible.

Quienes se encuentran en la hipótesis descrita en la ley y que las coloque con la calidad de sujetos pasivos en la relación tributaria, deberán participar con el gobierno mediante la contribución de parte de los recursos económicos que le corresponde al individuo.

La buena disposición para contribuir depende en gran parte de la medida en que el pueblo sienta que su contribución tiene importancia, que ayuda a realizar los objetivos y fines

de mayor importancia para el país y que no sean desviados para otros intereses ajenos a los gubernamentales.

Si bien es la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal la que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, es el Código Fiscal de la Federación el que de acuerdo con explorada técnica fiscal define cuales son los ingresos federales; de estos ingresos el más importante es el impuesto. La estructura del impuesto constituye un instrumento poderoso para moldear la organización social, destruir las fortunas de los individuos, estimular las inversiones, redistribuir la riqueza o canalizar los ahorros hacia determinada área de la actividad económica. En razón de su importancia y del papel que desempeña en el bienestar del país, la estructura de los impuestos guarda mucha relación con la buena disposición de los particulares para respaldarla. Ese respaldo se logra a través del establecimiento de un sistema impositivo - que sea justo; lo que en nuestra legislación no se da, dado - que el principio objetivo de la política fiscal es obtener el mayor número y cantidad de recursos, por lo que frecuentemente muchos impuestos resultan desproporcionados a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Todo el derecho tributario tiene una sola finalidad: asegurar la percepción de los recursos establecidos por las leyes en la forma que estas lo disponen; es decir, que todo el derecho tributario está ordenado por el interés fiscal.

Para asegurar ese fin, las leyes establecen diversas disposiciones para impedir la violación de sus preceptos, y además se contemplan sanciones aplicables al incumplimiento de la norma considerada como infracción.

Es evidente que el ilícito fiscal lesiona la potestad soberana del Estado en uno de sus atributos esenciales: el de imponer tributos; por lo cual es lógico que la transgresión de lugar a una sanción.

Cuando el particular no cumple una norma jurídica tributaria que le impone una obligación de dar, de hacer o de no hacer, incurre en infracción y está sujeto a sanción cuando la ley así lo dispone.

Este principio constituye la expresión de estricta legalidad de la infracción o sea la certeza y positividad de la infracción.

Son sujetos activos de estas infracciones todos aquellos que ocupan en las relaciones tributarias una situación pasiva;

todos aquellos sobre los que pesan deberes y obligaciones tributarias pueden, incumpléndolas, cometer una infracción.

Los funcionarios de la administración financiera pueden ser igualmente sujetos activos de una infracción de las normas tributarias y su conducta en estos casos si puede acarrear una sanción.

En sentido estricto, el campo de las infracciones tributarias coincide en sus límites subjetivos, es decir, en cuanto a sus posibles sujetos activos, con todos aquellos que ocupan una posición pasiva en las relaciones jurídico tributarias; con todas aquellas personas físicas o morales que son sujetos pasivos de deberes u obligaciones impuestas por una norma tributaria.

El legislador define cada ilícito fiscal en abstracto o sea, en su aspecto de hipótesis típica descrita por la ley en forma preceptiva, pero cada infracción considerada en si misma como fenómeno jurídico concreto, es el hecho que reproduce la hipótesis teóricamente definida por la ley con todos sus caracteres o elementos generales.

Es necesario que se den todos los elementos previstos por la ley, para que se produzca el ilícito; de ahí la importancia de esos elementos.

Elementos de la Infracción.

Existen diferentes elementos de la infracción, algunos de los cuales son elementos preexistentes al ilícito.

Para que se incurra en infracción tributaria es necesario que se den determinadas situaciones de derecho o de hecho, que son ajenas al nacimiento del ilícito, pero que son condiciones indispensables para que se produzca la infracción.

Esos Elementos son:

- Sujeto activo. Desde luego que no puede producirse el elemento material que da nacimiento al ilícito tributario, si no hay un sujeto pasivo de una obligación tributaria principal o accesoria, que deja de cumplir lo que la norma le impone.
- La norma tributaria. Como el ilícito es la discordancia entre la conducta y la norma, sólo puede ocurrir un ilícito cuando existe una norma que se desobedece.
- La capacidad jurídico tributaria. Es el elemento preexistente en los casos en que la ley dispone que la infracción se configura sólo cuando es intencional y culpable.
- Una relación jurídico tributaria. Dicha relación es ante-

rior a la existencia de la infracción, porque generalmente, - la ley considera como tal a determinadas violaciones, sólo en cuanto inciden en la percepción de los recursos o la ponen en peligro, pero en realidad no puede considerarse como elemento preexistente porque es causa del ilícito.

Estos elementos ya han quedado expuestos con mayor claridad y precisión en el capítulo precedente.

Los elementos propios de la infracción y constituyentes de la misma son:

- El Hecho Ilícito.- Es el hecho jurídico que cuando se produce en su unidad, o sea en la suma y totalidad de los requisitos previstos por la ley, produce el efecto jurídico de la sanción. Se trata de una actuación antijurídica porque es contraria a lo que la ley dispone, pero es un hecho jurídico porque produce efectos jurídicos: las sanciones.

El hecho comprende varios elementos materiales previstos y descritos por la ley. Si no reúne todos esos elementos no se configura la infracción. En cada caso concreto, es necesario examinar si se reúnen todos los elementos tal como la ley describe, para lo cual debe considerarse cómo y cuándo se dan cada uno de esos elementos.

- La Conducta.- La conducta es la consecuencia de la decisión del agente que se manifiesta en el mundo exterior por hacer o no hacer algo; la conducta del agente es elemento de la infracción, aún cuando éste no sea el sujeto pasivo de la obligación, pero siempre que la conducta del agente pueda referirse al obligado, vinculándolo jurídicamente al mismo. Al decir obligado no nos referimos exclusivamente al obligado de impuesto, sino a cualquier persona física o moral que sea sujeto pasivo de cualquier obligación tributaria de hacer, de no hacer o de dar.

El ilícito se origina por un acto antijurídico del obligado. Ese acto para que produzca efectos jurídicos, debe tener una exteriorización.

La conducta puede tener dos formas de dar origen al ilícito: la acción o la omisión; de modo que el comportamiento antijurídico puede consistir en una modificación prohibida, o en abstenerse de hacer una modificación ordenada por el precepto.

Las leyes tributarias establecen mandatos y prohibiciones, y disponen que se impongan sanciones a quienes no ajusten su conducta al precepto.

- El Elemento Voluntariedad.- Debemos examinar si para el

incumplimiento de la norma, basta la inobservancia objetiva - de la ley para que se configure la infracción, o debe ser consciente y voluntario.

En el primer caso, el ilícito se produce por la discordancia entre la conducta y el precepto; en el segundo caso, - es necesario que esa discordancia sea consecuencia de una voluntad desobediente, que de acuerdo al ordenamiento jurídico pueda ser atribuída al autor de la violación.

Hay autores como Bielas y Jarach, que sostienen que la infracción sólo se configura cuando se viola voluntaria y maliciosamente una norma. Cuando se sanciona a alguien por una infracción, la voluntariedad del agente es elemento indispensable para que se configure la infracción y se incurra en sanción.

La ley puede establecer que la intencionalidad es elemento de infracción, en cuyo caso, para que se configure el ilícito fiscal y dé lugar a la sanción prevista por la ley, es necesario que el obligado tenga el propósito de lograr un objeto: no cumplir su obligación. En tal caso, para que la acción produzca efectos jurídicos es necesaria la voluntariedad del agente, es decir, que éste tenga la capacidad jurídica necesaria para obligarse y, en segundo lugar, que tenga el pro-

pósito de violar el precepto; en este caso debe hacerse notar que la ignorancia de la ley no puede alegarse como excusa.

En otros casos la ley no asigna efectos jurídicos a la intención del obligado, ya sea porque parte de la presunción absoluta de que la discordancia entre la conducta y la norma es voluntaria y culpable, ya sea porque considera que la infracción se produce objetivamente haya o no mediado intención del infractor.

Las legislaciones, entre ellas la mexicana, asignan efectos jurídicos a la conducta, presindiendo de la culpabilidad y de la intencionalidad; salvo cuando la infracción sea cometida a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, en cuyo caso no estará sujeta a sanción. (Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación).

En el Derecho Tributario generalmente se presume la voluntariedad de la infracción o se presinde de ese elemento.

Por lo que puede concluirse que la infracción objetiva es el ilícito fiscal consistente en la inobservancia de las obligaciones principales y secundarias que se originan por la obligación tributaria y como esta se funda directa e indirectamente en la ley, puede decirse que el ilícito fiscal consiste en la violación de una orden o de una prohibición establecida por la ley misma.

Si la ley nada dice, la infracción se configura por la so la discrepancia entre la conducta y la norma, esta es la re--
gla común; las leyes triburarias no examinan la responsabilili
dad jurídica del infractor; los presupuestos de esa responsa-
bilidad son precisados por la ley, de manera que pueden ser -
infractores de impuestos no solamente quienes hayan incurrido
en infracción sin intención, sino también los absolutamente -
incapaces, cuando sus representantes no realizan los actos a
los cuales la ley les obliga.

La buena fé con que haya actuado el contribuyente no lo -
exime de la sanción en que pueda haber incurrido por la infracti
ción; aún cuando pueda y deba ser tomada en cuenta para - --
"medir" la sanción, en los casos en que la ley la establece -
entre un máximo y un mínimo.

- El Hecho o Acontecimiento.- Puede tratarse de una acción
o de una omisión. En todo caso es una conducta que se ha real
lizado por los medios, el modo, el lugar y el tiempo previsto
por la ley, y que supone una discordancia con la norma.

Esa discordancia debe tener las características que co---
rresponden a la descripción que hace la ley al establecer la
figura del ilícito, es decir, la ley tipifica el ilícito, por
lo cual debe comenzarse por la indagación de si existe correspo
ndencia entre la conducta y la tipificación hecha por la -
ley.

La acción u omisión del obligado produce un resultado o consecuencia, la cual interesa al derecho tributario sancionatorio cuando la ley la considera elemento de hecho de la infracción sujeta a sanción. Esa consecuencia debe estar unida a la conducta por un vínculo de causalidad.

Para que ese resultado produzca consecuencias jurídicas sancionatorias, la conducta y el resultado deben coincidir con la tipificación que hace la ley al establecer como se configura el ilícito.

- La Antijuridicidad.- En el caso de cualquier obligación, son elementos esenciales el derecho de una parte a una prestación y la obligación correspondiente de la otra.

La prestación es una obligación jurídica por la cual el ordenamiento jurídico acuerda al titular el derecho de ejecutar los bienes del deudor, para obtener en dinero el equivalente de la prestación, cuando no puede obtener el cumplimiento específico de la obligación.

La juridicidad es carácter esencial de la obligación. La antijuridicidad o ilicitud es un elementos constitutivo esencial del ilícito. No puede existir un ilícito sin antijuridicidad; esta es la relación de contradicción entre la conducta y la norma jurídica, y puede decirse también que lo es entre la obligación jurídica y el hecho por un lado, y por otro, el interés protegido.

Este contraste es consecuencia de la apreciación que hace el ordendamiento jurídico de la conducta del obligado, de don de puede deducirse que la antijuridicidad tributaria, que da lugar a sanción, consiste esencialmente en la apreciación que la ley hizo con carácter general y abstracto del acto y la consecuencia que se le atribuye por ser contrario al derecho tributario.

Quien viola una norma sigue una conducta antijurídica -- pues actúa en controvención de lo que aquella ordena. En ese sentido puede decirse que la acción u omisión del obligado es un hecho o acto antijurídico; pero aún cuando ese acto no haya producido los efectos que quiso su actor, la ley le asigna otro efecto jurídico, el de dar nacimiento a una sanción, es to es, una obligación a cargo del infractor, o más correcto, de quien sea referible.

Cuando el legislador dispone que la infracción de la norma da lugar a una sanción, se hace una evaluación de las consecuencias del acto que determine el establecimiento de tal sanción y, por lo tanto, constituye una apreciación o evaluación de las consecuencias de la conducta antijurídica.

La antijuridicidad para que produzca efectos jurídicos re quiere que se haya violado una norma concreta, pero requiere también la especificación prevista a texto expreso de que esa violación de los preceptos, de lugar a una sanción.

- Nexu Causal.- Se exige que entre los actos u omisiones - que constituyen la infracción y el resultado castigado por la ley exista una relación o vínculo de causalidad, de tal manera que el último sea consecuencia de los primeros.

- La Punibilidad.- No basta con que el derecho positivo señale determinadas conductas como ilícitas y antijurídicas; es necesario que establezca, por medio de normas legislativas, - formal y materialmente, las sanciones que deban imponerse al que las realiza.

- La Tipicidad.- Para que haya infracción o delito en materia tributaria, se necesita que el hecho u omisión se encuentre tipificado por alguna ley.

En el Derecho Penal Tributario, el mandato cuya transgresión constituye la infracción se encuentra en las normas que, en la relación con cada tributo, disciplina las obligaciones y deberes del contribuyente.

- La Imputabilidad.- Es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad y el sustrato de la culpabilidad, en cuanto requiere que la acción sea referible a un sujeto capaz de entender y de querer. Sin embargo, en materia tributaria, los incapaces son deudores de la prestación tributaria sustantiva, pero no de los deberes formales, puesto que para ellos se necesita capacidad de obrar y no simple capacidad de goce.

C. LAS INFRACCIONES FISCALES EN EL DERECHO EXTRANJERO.

Para la aplicación de la norma tributaria la ley prescribe a cargo de sujetos pasivos y de terceros situaciones jurídicas de diverso contenido que van desde obligaciones que no tienen por objeto una prestación pecuniaria, a obligaciones que tienen dicho contenido; por lo que el Estado, para asegurar la determinación de cada prestación de impuesto y su recaudación establece, en virtud de su potestad soberana, normas para la prevención del ilícito y normas para su represión.

Cuando es lesionado el interés patrimonial del Estado por la conducta de algún sujeto, esto es considerado como fundamento jurídico de la sanción para las infracciones. La sanción constituye una manera de incitar al particular a no violar las normas y también de compelerle a su cumplimiento.

El problema principal que surge es en cuanto a considerar al conjunto de los ilícitos tributarios dentro de la categoría genérica de infracciones tributarias o hacer la diferenciación, como lo hace la legislación mexicana, entre infracciones y delitos.

La legislación positiva comparada ha evolucionado, y en los últimos tiempos se ha orientado a considerar la violación o por lo menos de determinadas disposiciones de la ley tributaria, como delito, sujeto a sanciones penales. La doctrina se manifiesta influida por las normas del derecho positivo -

de cada país, y éste a su vez, responde a tradiciones y modalidades locales que lo privan de generalidad.

Una visión somera de estas legislaciones es la siguiente:

En Italia se aprecia severamente a las transgresiones, -- por lo cual imponen sanciones penales para los ilícitos tributarios. El ilícito fiscal se divide en ilícito penal e ilícito administrativo o civil, según el criterio empírico de la sanción aplicable, en función de las normas del código penal. Es así que la primera categoría corresponde a las violaciones para las cuales se establecen penas previstas en el código penal para los delitos y contravenciones; en cambio existe ilícito administrativo o civil, cuando las leyes financieras establecen penas pecuniarias o sobretasas como sanción civil y no penal.

En Francia y en Bélgica también se efectúa el distingo entre infracciones administrativas e infracciones penales, pero el régimen represivo emana de la propia ley fiscal, con la diferencia de que las sanciones del primer tipo son aplicadas por la administración y las del segundo por la autoridad judicial.

En materia de impuestos directos, las principales infracciones administrativas corresponden a la omisión de declaraciones o su presentación fuera de término y a la insuficiencia o infidelidad de ella; en cambio, se reputan delitos el -

no ingresar las retenciones efectuadas, ocultar réditos y -- exhibir documentos falsos.

Como delito de orden general figura la organización o incitación pública a rehusar o demorar el pago de los tributos, que es pasible de graves sanciones corporales y pecuniarias.

En el ordenamiento fiscal de Alemania está mejor sistematizada la materia, prescindiendo de la terminología del derecho penal ordinario y omitiendo la creación de categorías jurídicas.

Según sus disposiciones se configuran seis infracciones:

1. Defraudación Fiscal;
2. Contrabando;
3. Disminución del Impuesto por negligencia;
4. Encubrimiento;
5. Falsificación de sellos Fiscales;
6. Riesgo del Tributo y Violación de Secretos.

La Doctrina Suiza sigue, en general, la orientación Germánica y muestra preferencia por la tipificación de pocas categorías de infracciones, sin referencia o calificaciones del derecho penal ordinario.

No existe uniformidad entre los autores, pero se mencionan cuatro infracciones:

1. Sustracción Fiscal, cuando existe culpa o negligencia;
2. Defraudación Fiscal, si mediare dolo;
3. Violación de órdenes de la autoridad, que corresponde a infracciones formales;
4. Evasión Fiscal, que es la disminución de la obligación tributaria, mediante la adopción de formas jurídicas menos onerosas.

En los Estados Unidos de Norteamérica existe una enumeración casuística de las distintas infracciones punibles, entre las cuales incluye la evasión o fraude, falsedad en las declaraciones juradas, informes u operaciones contables; omisión de ingresar al impuesto a las retenciones efectuadas; falta de presentación de las declaraciones o de conservación de los registros; falsificación o mutilación de valores fiscales o negociación indebida de ellos; etc., y numeroso casos de conducta ilícita relacionados con normas especiales.

De acuerdo a la legislación positiva Española, son infracciones tributarias las acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo.

El concepto anterior es paralelo al que da el código penal acerca de los delitos al decir: son delitos o faltas las acciones u omisiones voluntarias penadas por la ley.

El paralelismo de ambas disposiciones y de las definiciones en ellas contenidas resalta la identidad sustancial de infracciones penales e infracciones tributarias, en cuanto las tributarias configuran verdaderos delitos.

Las infracciones tributarias pueden ser de cuatro tipos:

1. Simples Infracciones.
2. Infracciones de Omisión.
3. Infracciones de Defraudación.
4. Infracciones de Contrabando.

1. Constituyen simples infracciones:

- La presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas.
- El incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral.
- La resistencia negativa u obstrucción a la acción comprobadora e investigadora.
- No atender los requerimientos formulados.
- Los previstos con tal carácter de simples infracciones en las leyes o reglamentos generales de cada impuesto.

2. Son infracciones de omisión:

- Las acciones u omisiones que tienden a ocultar a la --

Administración total o parcialmente la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables mediante:

- a. La falta de presentación de las declaraciones tributarias.
- b. La presentación de declaraciones falsas o incorrectas que no sean consecuencia de errores aritméticos.
- c. La falta de liquidación o su inexactitud en los casos en que pagándose el impuesto por efectos timbrados esté dicha liquidación a cargo del contribuyente.

3. Son infracciones de defraudación:

Las que constituyendo omisión conforme a los supuestos anteriores, son sometidas por un sujeto pasivo en el que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Que haya ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la administración tributaria.
- Que se aprecie en él mala fe deducido de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias.
- Que su contabilidad o registros reglamentarios presenten anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exención del tributo.

- Que haya presentado falsa declaración de baja por el tributo; y
- Que sea reincidente.

Es reincidente:

- El sujeto pasivo que, dentro de los cinco años anteriores a la nueva infracción, hubiera incurrido en omisión o defraudación, según resolución firme y por igual modalidad y concepto del mismo tributo; y
- El sujeto pasivo que, al cometer la infracción, hubiese sido sancionado tres veces en los últimos diez años por omisión o defraudación en virtud de resolución firme y por el mismo tributo.

4. Son infracciones de contrabando:

- La importación o exportación de mercancías sin presentarlos para su despacho en las oficinas de aduanas.
- La tenencia o circulación de mercancías en el interior del territorio nacional vulnerando los requisitos legales o reglamentarios especialmente establecidos para acreditar su lícita importación.
- Las operaciones realizadas con artículos estancados o prohibidos, incumpliendo las disposiciones legales o reglamentarias que los regulan.

El régimen Argentino en esta materia es inconexo, habiéndose desarrollado al azar de la evolución de las diversas leyes tributarias. Existen normas de índole represiva para los principales impuestos, en cuanto a los gravámenes, en cuanto a lo aduanero y en cuanto a la prescripciones en el caso de las acciones y sanciones pecuniarias; no existiendo una reglamentación fiscal unitaria, dividiendo las infracciones en graves y de trascendencia menor; quedando el contrabando y la defraudación fiscal dentro de las primeras.

La legislación Uruguaya no considera al ilícito tributario como un delito; por lo que las normas que configuran las infracciones tributarias y establecen las sanciones, no forman parte del derecho penal.

Sólo considera delito, la infracción a las disposiciones de la ley tributaria en el caso de los derechos aduaneros o sea el contrabando sancionado por el código penal.

En México como lo hemos manifestado repetidamente, la legislación tributaria hace una división entre las infracciones y los delitos fiscales; constituyendo las infracciones una categoría distinta de los delitos; por lo que al señalar a las infracciones no se pueden tener como sinónimos de los delitos. Existe una concepción que sustenta que la violación a la ley tributaria no constituye un delito penal, sustentada por Goldchmit.

Según esa concepción la transgresión de las disposiciones tributarias, no es sino una desobediencia de la ordenación jurídica que no constituye ninguna violación de obligaciones ético-jurídicas a cuya observancia la sociedad vincula la conducta moral.

Esta concepción doctrinaria está basada en el sentir público que el incumplimiento de las disposiciones fiscales no constituye una ofensa a la moral.

De acuerdo a esto la transgresión de los deberes que el contribuyente tiene frente al Estado no es objeto de reprobación social, como sucede con el contrabando que aún y cuando en nuestro país, como en la mayoría, se encuentra tipificado, la conciencia pública muestra indiferencia frente a tales ilícitos.

D. NATURALEZA, FINALIDAD Y CLASES DE SANCIONES TRIBUTARIAS.

Las modernas concepciones acerca del impuesto, que de simple medio de obtener recursos ha pasado a constituir un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el logro de sus fines, determinan un nuevo enfoque del aspecto relacionado con la violación de las normas tributarias.

La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a los órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y por lo mismo, las sanciones tienen una finalidad sancionatoria represiva o intimidatoria, y no simplemente reparatoria del daño.

Cuando el sujeto pasivo de una obligación de impuesto no la cumple, ese incumplimiento constituye una infracción sujeta a la sanción que establezca la ley.

Todas las obligaciones tributarias tienen su fundamento en la potestad financiera del Estado. Toda violación de la norma tributaria es un atentado contra esa potestad, pero además atenta o pone en peligro sus intereses patrimoniales; esto último justifica que se impongan sanciones a quien no cumple sus obligaciones.

La sanción es el medio más común para asegurar la recaudación de impuestos. Puede definirse como la disminución de uno o más bienes impuesta al sujeto pasivo de una obligación tributaria si éste no cumple un precepto, cuando la ley dispone que tal infracción sea sancionada.

La naturaleza de la sanción depende, como es lógico, de la naturaleza de la infracción.

Los ilícitos fiscales se pueden castigar con sanciones penales, cuando se les da el carácter de delito; o con sanciones administrativas, cuando se les da el carácter de infracciones, faltas o contravenciones.

Cuando la legislación dispone que la infracción no tiene carácter penal, el infractor puede ser castigado con sanciones pecuniarias, que consisten generalmente en multas y recargos.

La infracción es sancionada de acuerdo a lo que el legislador estableció como pena para ella y su clasificación como delito o como simple infracción depende exclusivamente de las disposiciones, que al respecto, contenga la ley.

No puede darse ningún criterio doctrinario para establecer cuándo una infracción debe ser considerada delito fiscal. La distinción entre delito e infracción sólo se establece por motivo de oportunidad práctica y no responde a efectivas y profundas diferencias sustanciales.

Generalmente se consideran delitos fiscales los ilícitos más graves y en especial los que más ofenden a la soberanía - del Estado.

La sanción penal se diferencia de la simple sanción por - sus características jurídicas y sus consecuencias.

La naturaleza de las sanciones tiene gran importancia jurídica, pues son distintas las características y consecuencias de las sanciones penales, de las correspondientes a las que no tienen carácter penal; también son distintos los procedimientos y la jurisdicción.

Cuando varias personas incurren en una transgresión de la ley que constituye delito, todos ellos son culpables, y cada una debe ser castigado por el delito cometido; mientras que - cuando la infracción tiene el carácter de ilícito tributario, solamente da lugar a una sanción, a la cual están solidariamente obligados todos los responsables.

Las sanciones penales son personales y, por lo tanto, no se transmiten a los herederos, mientras que las sanciones por ilícito tributario o infracciones no penales tienen el carácter de una obligación pecuniaria, por lo cual se transmiten a título universal junto con la herencia del infractor.

Si la transgresión tributaria es considerada delito, debe reunir los elementos subjetivos necesarios para que se pueda configurar como tal.

Cuando la violación de un precepto constituye un delito, - la sanción se le impone al infractor, así cuando el representante legal o contractual de una persona física o moral incurre en infracción considerada delito, ese representante debe ser sancionado. Pero en el caso de las infracciones que no son considerados delitos por la ley, esta se despreocupa del autor de la infracción y sanciona al sujeto pasivo de la violación previsto por el precepto.

Si quien viola la norma es otra persona que actúa por el obligado, esta persona no es pasible de sanción; desde luego que el obligado podrá tener acción contra quien actuó en su representación y cometió la infracción, pero esas acciones no son de carácter tributario, sino que se rigen por las normas del derecho civil, por tratarse de una relación jurídica entre particulares.

Las personas morales no pueden ser sujetos activos en el caso de los delitos fiscales, solamente las personas físicas capaces quedan sujetas a responsabilidad por delito; pero las sanciones que no tienen carácter penal, como las que se establecen dentro de la legislación mexicana, se aplican a las personas morales.

Las sanciones tienen carácter represivo, pues castigan el ilícito cometido al violar una disposición jurídica del Estado imponiéndole al infractor una prestación pecuniaria, que a

veces es muy elevada, como en el caso en que debe pagarse una o varias veces el monto de lo no pagado; pero casi siempre -- cumplen una finalidad preventiva e intimidatoria que es la de lograr que el obligado por temor a la sanción cumpla con sus obligaciones y lo haga en la forma y tiempo que la ley lo establece.

Pero lo que nunca debe considerarse es que la sanción tenga como finalidad la reparación del daño causado al Estado -- por la violación de la norma y sus consecuencias pecuniarias. Es indudable que las sumas pagadas por los infractores acre-- centan los recursos del Estado, pero el fin que persigue el -- legislador al establecerlas no es de resarcimiento del daño, sino la sanción por la violación de la norma, o sea, por el -- comportamiento antijurídico del infractor.

No puede considerarse como un modo de resarcimiento por -- parte del Estado, del daño sufrido o que hubiera sufrido, -- pues cuando se descubre el ilícito, el Estado recauda la to-- talidad de lo que le corresponde por impuesto, sin otro per-- juicio que la demora en la recaudación.

Ante la infracción, sobre todo la consistente en el incum-- plimiento de la prestación, el ente público tiene a su dispo-- sición varios tipos de sanciones como son el pago de intere-- ses moratorios, las multas y los gastos de ejecución; el Esta-- do puede castigar al infractor mediante diversos medios, pero

siempre con el fin último de reprimir, intimidar y penar al infractor, y prevenir la misma conducta antijurídica en otras personas.

Otorgando al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares; debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones; para ello, está facultado a reprimir, imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras.

Las sanciones pueden ser de las siguientes clases:

- Personales y pecuniarias.

Las personales suponen una serie de medidas sobre la persona o los derechos del infractor que pueden afectar su dignidad personal, su libertad de locomoción o la de ejercer determinadas actividades o profesiones.

Las pecuniarias que son las sanciones por excelencia más comunmente aplicadas, graduables entre un máximo y un mínimo o un múltiplo del crédito incumplido, teniendo en cuenta la gravedad de la infracción y la conducta del autor de la misma.

- Civiles y penales.

Las sanciones que tienen por objeto reparar el daño creado por la infracción, restituir las cosas al estado que --

tenían antes de la violación son las sanciones civiles; como son la indemnización por daños y perjuicios, la nulidad de los actos violatorios y el cumplimiento forzoso.

Las penales son las que implican para el infractor una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad personal o una parte de su patrimonio, y que por lo tanto tienen un carácter represivo y persiguen propósitos intimidatorios y aflictivos.

- Principales, accesorias y subsidiarias.

Las sanciones principales son aquellas que se imponen como castigo por la violación de la norma infringida; como la multa o la privación de la libertad.

Las sanciones accesorias son aquellas que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado; como el decomiso en el delito de contrabando.

Las sanciones subsidiarias son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida; como la multa, resultado de la conversión de la privación de la libertad.

- Represivas, reparadoras y mixtas.

Son represivas aquellas que traen como consecuencia una pérdida de sus bienes jurídicos el infractor, ya sean bienes o libertad personal; por ejemplo la multa, la prisión o el decomiso.

Son reparadoras las que se limitan a indemnizar al sujeto pasivo de la obligación; en este caso pueden ser encuadrados los recargos, que tienen carácter de meros intereses para indemnizar al Fisco por la demora en el pago de la prestación fiscal.

Son mixtas las que además de ser represivas tienden a resarcir al Fisco por las evasiones no descubiertas y las no pagadas por insolvencia; en este caso podrían quedar incluidas algunas multas muy elevadas.

E. EL DERECHO POSITIVO MEXICANO. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS. APLICACION DE LAS SANCIONES. MULTAS A LAS INFRACCIONES.

La legislación fiscal impone a los contribuyentes diferentes tipos de obligaciones, de las cuales unas son formales y otras substanciales, por lo que deben tener tratamiento menos severo las formales, dado que obstruyen o dificultan el cumplimiento de la obligación fiscal, sin que acuse el riesgo o peligrosidad que entraña la violación de las obligaciones -- substanciales.

En esas condiciones el Código Fiscal de la Federación establece dos clases de sanciones: administrativas y penales. Tienen el carácter de administrativas aquellas sanciones que son impuestas por los órganos administrativos directamente; en cambio son penales aquellas aplicadas por los tribunales de la Federación en el caso de la comisión de delitos.

El Artículo 70 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 que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Son responsables en la comisión de las infracciones las - personas que realicen los supuestos que el Código Fiscal considera como tales así como las que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, -- incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. (Artículo 71)

Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o - puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incu-- rrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omi-- siones.

Se libera de esta obligación a los siguientes funciona-- rios y empleados públicos:

I.- Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan - obligación de guardar reserva acerca de los datos o informa-- ción que conozcan con motivo de sus funciones.

II.- Los que participen en la tarea de asistencia al con-- tribuyente prevista por las disposiciones fiscales. (Artículo 72)

En el caso de que se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito no se impondrán multas; -

así como cuando se cumplan las obligaciones fiscales en forma espontánea fuera de los plazos establecidos.

El caso fortuito implica un hecho debido al hombre, la fuerza mayor un accidente debido a la naturaleza, siendo elementos de ambos, para que sirvan de exculpante, que "no puedan preverse o que previstos no puedan evitarse", o usando los términos legales que "el interesado esté incapacitado para prever, evitar o remediar el daño".

Conforme a esto, el infractor está obligado a probar la causa de fuerza mayor o el caso fortuito, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público u oficinas receptoras. Cuando esas autoridades desestimen las pruebas, cabe recurso de inconformidad ante el Tribunal Fiscal.

Se considera que el cumplimiento no es espontáneo cuando:

I.- La omisión es descubierta por las autoridades fiscales.

II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales le hayan notificado una orden de visita domiciliaria o mediare requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendiente a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
(Artículo 73)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá condonar las multas por infracciones, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. (Artículo 74)

Las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

I.- Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. La reincidencia está constituida por la ejecución de actos u omisiones considerados como infracción y que se repiten una vez que los anteriores dejaron de surtir efectos.

Se da la reincidencia cuando:

- a. Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se mencione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
- b. Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se mencione al infractor por la comisión de una infracción.

II.- También será agravante en la comisión de una infrac

ción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- a. Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b. Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular -- las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas -- por concepto de contribuciones.
- c. Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e. Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
- f. Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin -- cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones -- relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los -- documentos microfilmados en contravención de las disposicio-- nes fiscales carezcan de valor probatorio.

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

IV.- El que la comisión de la infracción sea en forma --
continuada.

V.- Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas -
disposiciones fiscales a las que corresponden varias multas, -
sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya mul-
ta sea mayor. (Artículo 75)

Cuando la comisión de una o varias infracciones origine -
la omisión total o parcial en el pago de contribuciones inclu-
yendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de con--
tribuciones al comercio exterior, y sean descubiertas por las
autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades
de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

I.- El 50% de las contribuciones omitidas, cuando el in-
fractor las pague junto con sus accesorios antes del cierre -
del acta final de visita, o de que se le notifique el oficio
de observaciones. Esto no será aplicable cuando se de alguno
de los agravantes considerados en la fracción II, relativa a
las situaciones agravantes de la infracción.

II.- El 100% de las contribuciones omitidas, cuando el
infractor las pague junto con sus accesorios después del cie-
rre del acta final de visita o de que se le haya notificado -
el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades
le notifiquen la resolución que determine el monto de las con-
tribuciones que omitió.

III.- El 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos. (Artículo 76)

Estas multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes reglas:

I.- Se aumentarán:

- a. En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido.
- b. En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de las infracciones se da alguno de los agravantes a que se refiere la fracción - II del Artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.
- c. En una cantidad igual al 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante señalada por la fracción III del mismo Artículo 75.

II.- Se disminuirán:

- a. En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que ha yan sido objeto del dictamen, o del beneficio indebido, si el infractor ha hecho dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio en el cual incurrió en la infracción. No se aplicará esta reducción

cuando exista alguno de los agravantes señalados en la fracción II del Artículo 75.

b. En un 20% del monto de las contribuciones omitidas, o del beneficio indebido, en el caso de las contribuciones omitidas sujetas a multas de 150% por esa omisión, siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que se le notificó la resolución respectiva. (Artículo 77)

Tratándose de la omisión de contribuciones que hayan derivado de un error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa que será el 20% de las contribuciones omitidas y, en caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que se notificó su determinación, la multa se reducirá a la mitad, sin que se necesite resolución administrativa. (Artículo 78)

A quien cometa las infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes, se impondrán las siguientes multas:

I.- De \$ 10,000.00 a quien cometa las infracciones siguientes:

a. No solicitar la inscripción cuando se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

b. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

II.- De \$ 50,000.00 a quien no presente los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

III.- Cuando no se cite la clave de registro o se hace erróneamente, en las declaraciones, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley; se estará sujeto a las siguientes sanciones:

a. Tratándose de declaraciones, la mayor que resulte entre \$ 1,000.00 o el 1% de las contribuciones declaradas; en ningún caso la multa prevista en este inciso será mayor de \$ 20,000.00.

b. De \$ 5,000.00 tratándose de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

c. De \$ 1,000.00 en los demás documentos.

IV.- Cuando se autorizen actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin cumplir los requisitos necesarios para que puedan ser autorizadas; se impondrá una multa de \$ 30,000.00. (Artículo 79 y 80)

Se incurre en infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias, de la forma siguiente:

I.- No presentando las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos referidos, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

Estas infracciones se sancionan de la manera siguiente:

a. Tratándose de declaraciones, la mayor multa que resulte - entre \$ 2,000.00 o el 2% de las contribuciones declaradas en su caso.

Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que, se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, sobre las mismas se - aplicará también la multa del 2% a la que se refiere este inciso.

b. Por el incumplimiento a los requerimientos o por su cumplimiento fuera de los plazos señalados en los mismos; respecto de una declaración, solicitud, aviso o constancia:

1. De \$ 5,000.00 para el primer requerimiento.
 2. De \$ 10,000.00 para el segundo requerimiento.
 3. De \$ 20,000.00 para el tercer requerimiento.
- c. De \$ 1,000.00 en los demás documentos.

II.- Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias, incompletos o con errores.

Estas infracciones se señalan de la forma siguiente:

- a. De \$ 1,000.00 por no poner el nombre o ponerlo equivocadamente.
- b. De \$ 500.00 por no poner el domicilio o ponerlo equivocadamente.
- c. De \$ 100.00 por cada dato no asentado o asentado incorrectamente.

Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.

- d. De \$ 1,000.00 en los demás casos.

III.- No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

Esta infracción se sanciona con la multa que resulte mayor entre \$ 2,000.00 o el 2% de las contribuciones no pagadas por cada requerimiento.

En ningún caso las multas a que se refieren las fracciones I Inciso a) y III, de este Artículo, podrán exceder de la cantidad equivalente al salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año. -- (Artículos 81 y 82).

Las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, se sancionarán con las multas siguientes:

I.- De \$ 5,000.00 a \$ 50,000.00 por no llevar la contabilidad.

II.- De \$ 1,000.00 a \$ 25,000.00 por:

- a. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- b. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones fiscales y de otras leyes señalan; así como llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

III.- De \$ 1,000.00 a \$ 20,000.00 por no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacer los incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

IV.- De \$ 1,000.00 a \$ 10,000.00 por no presentar para sellarse los libros o sistema de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.

V.- De \$ 3,000.00 a \$ 40,000.00 por no conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VI.- De \$ 1,000.00 a \$ 10,000.00 por no expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.

VII.- De \$ 10,000.00 a \$ 50,000.00 por microfilmear documentación para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. Esta multa procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención a las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio. (Artículo 83 y 84)

Las infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación se sancionan con las multas siguientes:

I.- De \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00 por oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los

datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos - que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.

II.- De \$ 5,000.00 a \$ 200,000.00 por no conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que - los visitantes les dejen en depósito. (Artículos 85 y 86)

Las infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones se sancionarán con las siguientes multas:

I.- De \$ 5,000.00 a \$ 50,000.00 por no exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

II.- De \$ 5,000.00 a \$ 200,000.00 por:

a. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas a domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos, y

b. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de - las funciones públicas. (Artículos 87 y 88)

Las infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros se sancionan de la siguiente manera:

I.- Con multa de \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00 por asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II.- Con multa de \$ 5,000.00 a \$ 50,000.00 a quien sea -- complice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales. (Artículos 89 y 90)

Las infracciones en cualquier forma no prevista por el Código Fiscal, se sancionarán con multa de \$ 1,000.00 a -- \$ 10,000.00. (Artículo 91)

C A P I T U L O III.

DE LOS DELITOS FISCALES.

A. CONCEPTO DEL DELITO FISCAL.

La palabra delito deriva del verbo latino delinquere que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.

Muchos criminalistas han intentado una noción científica del delito en su esencia, que sirva en todos los tiempos y en todos los países para determinar si un hecho es o no delictivo, pero el resultado no se ha definido en virtud de las variantes teorías y corrientes al respecto, ya que la dinámica social del tiempo, y el delito como producto de la actividad humana está supeditado a las variantes de la vida social, que varía en gran forma debido a la ideosincracia de los pueblos y su devenir histórico, es inútil buscar una opinión del delito en sí porque es muy posible que lo penado ayer como delito se considere hoy como lícito o algo ilógico.

Jiménez de Asúa, nos dice que "decir del delito que es un acto penado por la ley, como dispone el Código Penal y aún añadir que es la negación del derecho, supone hacer un juicio a posteriori que por eso es exacto aunque nada se añade a lo sabido". (1)

Reconocido el valor jurídico como atributo esencial del delito, se ha tomado de vértice para elaborar las más varian-

(1) JIMENEZ DE ASUA LUIS, La Ley y el Delito. Ed. A. Bello. Caracas 1945. Pág. 256.

tes teorías del delito, de las cuales expondremos las esencia
les:

Francisco Carrara lo define como la infracción de la ley que el Estado promulga para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso. (2)

Para Carrara el delito no es un ente de hecho, sino un ente jurídico porque su esencia debe consistir necesariamente en la violación del Derecho. Llama al delito infracción a la ley, en virtud que un acto se convierte en delito únicamente cuando choca contra ella; pero para no confundirlo con el vicio, o sea el abandono de la ley mora, ni con el pecado, violación de la ley divina, afirma su carácter de infracción a la ley del Estado y agrega que dicha ley debe ser promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos. Además precisó que la infracción ha de ser resultante de un acto externo del hombre positivo o negativo, para apartar de la ley penal las simples opiniones, deseos y pensamientos y finalmente estimó al acto o a la omisión moralmente imputables, por estar el individuo sujeto a las leyes criminales, en virtud de su naturaleza moral y por ser la imputabilidad moral el precedente indispensable de la imputabilidad política.

Rafael Garófalo, el sabio jurista del positivismo define -

- (2) CARRARA FRANCISCO. Citado por Castellanos Tena Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Ed. Porrúa. - México 1977. Págs. 125 y 126.

al delito natural como la violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad, en la medida indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad; esta teoría ha sido atacada por cuanto se dice que es arbitraria e inútil para el derecho penal ya que sólo explica una mínima parte de la criminalidad; y además porque la moralidad media representa un máximo respecto a la delincuencia, mientras que el derecho penal representa el mínimo ético considerado como indispensable y suficiente para el mantenimiento del orden jurídico. (3)

Edmundo Mezger quien primeramente había definido el delito como la acción típicamente antijurídica y culpable, movido posteriormente por la doctrina del Tercer Reich, hace una rectificación fundamental y en 1938 en su *Grundriss* dice "que el acto penal es un hacer u omitir, de un determinado autor, antijurídico, típico, personalmente imputable y sancionado con una pena", o sea que para él, el delito es una acción punible. (4)

Eugenio Cuello Calón nos dice que la noción formal del delito la suministra la ley positiva mediante la amenaza de una pena, para él si la ley no la sanciona, no existe el delito por nociva que sea la acción para la sociedad. (5)

- (3) VILLALOBOS IGNACIO. Derecho Penal Mexicano. Parte General. Ed. Porrúa. México. 1975. Págs. 198-200.
- (4) MEZGER EDMUNDO. Citado por Castellanos Tena Fernando. Ob. cit. Pág. 129.
- (5) CUELLO CALON EUGENIO: Derecho Penal. Parte General. Bosch Casa Editorial. Tomo I. Vol. II Barcelona España. 1971.

Para estos autores, Mezger y Cuello Calón, la noción del delito en sentido formal la proporciona el orden jurídico en cuanto que, a ellos no le es posible concebir el delito sin una pena. Tanto para uno como para otro, atienden exclusivamente a las condiciones extrínsecas del acto o conducta en un sentido estrictamente formal.

De los conceptos anteriormente vertidos, se desprende que el delito está constituido por elementos característicos, algunos de ellos considerados como esenciales; además y en contrapartida existen aspectos negativos de los mismos.

Los elementos del delito y sus factores negativos son:

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
- Conducta (acción u. omisión)	- Ausencia de la Conducta
- Tipicidad	- Atipicidad
- Antijuridicidad	- Causas de Justificación
- Imputabilidad	- Causas de Inimputabilidad
- Culpabilidad	- Causas de Inculpabilidad
- Punibilidad	- Excusa Absolutarias.

1. Conducta.

Lo primeramente requerido para que exista el delito es la producción de una conducta humana; la conducta es así, el elemento básico del delito.

Es importante determinar si hemos de designar a tal elemento con el nombre de conducta o bien con el de hecho, acto o acción, ya que tales términos son utilizados indiferentemente por algunos tratadistas.

Dentro del concepto conducta pueden comprenderse la acción y la omisión; es decir el actuar y el abstenerse de obrar.

A este respecto Porte Petit afirma, que el término conducta comprende la acción y la omisión, pero nada más, porque el hecho, dice, no puede quedar incluido dentro de la conducta ya que ésta se forma por una conducta, un resultado y un nexo causal; continua diciendo, un sujeto puede realizar una conducta o un hecho. En consecuencia, si el elemento objetivo del delito, puede estar constituido por una conducta en el caso de un delito de mera conducta, o de un hecho, si estamos frente a un delito material o de resultado, los términos adecuados son conducta o hecho, según la hipótesis que se presente. (6)

Con relación al vocablo acción existen dos corrientes:

. La que opta por aceptar la acción como comprensiva de la acción y la omisión, y

. La que estima que no debe usarse el término acción como -

(6) PORTE PETIT CELESTINO. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, Ed. Porrúa, México 1980, Pág. 293.

agotador de las dos formas de la conducta, sino únicamente para designar el hacer.

Nosotros nos inclinamos básicamente por el término conducta, considerando que es aquella manifestación externa del hombre, positiva o negativa, la cual causa una mutación en el mundo exterior.

Además, también aceptamos el término acción, en sentido amplio, abarcando este concepto las dos formas de conducta, acción (stricto sensu) y la omisión; entendiendo la acción lato sensu como el comportamiento del hombre positivo o negativo que produce un cambio en el mundo externo encaminado a la producción de un resultado.

Desechamos rotundamente los términos acto, hecho o acontecimiento, por considerarlos restringidos y poco claros.

La conducta o acción lato sensu, viene a constituir un elemento esencial de todo delito.

La conducta puede tener como formas:

- . Acción
- . Omisión
- . Comisión por Omisión.

- . Acción.

La acción en sentido estricto consiste en un movimiento -

corporal del sujeto.

Para los fines del derecho interesa observar, que la acción se presenta muchas veces de una manera compleja, es decir, una serie o multiplicidad de movimientos corporales. Cada uno de tales movimientos corporales se denomina "acto" y el conjunto de actos se ha dicho constituye, la acción. El acto, por ello, no es más que un fragmento de la acción en los casos en que ésta no se agota en un sólo movimiento corpóreo.

Siendo frecuente la complejidad de la acción, surge la necesidad de determinar cuándo se está en presencia de una sóla acción y cuándo delante de una multiplicidad de acciones, lo que posee una notable importancia especialmente para establecer si nos encontramos frente a uno o varios delitos.

Omisión.

La verdadera esencia de la omisión se encuentra en no haber actuado de determinada manera; en no haber verificado una determinada acción.

El maestro Porte Petit nos dice que omisión simple:

"Consiste en el no hacer, voluntario o involuntario (culpa), violando una norma preceptiva y produciendo un resultado típico". (7)

(7) Ob. Cit. Pág. 305.

En consecuencia, la omisión no es más que la falta de cumplimiento de la acción que se esperaba de una persona; y puesto que al Derecho no le interesan todas las omisiones, sino - solamente las que contrastan con sus preceptos, sólo se toman en consideración en la práctica aquellas omisiones que consisten en el incumplimiento de acciones prescritas por el ordenamiento jurídico.

. Comisión por Omisión.

Constituye otra forma omisiva o también llamada omisión impropia.

Su esencia se encuentra en la inactividad voluntaria que al infringir un mandato de hacer, acarrea la violación de una norma prohibitiva o mandato de abstenerse, produciendo un resultado tanto típico, como material.

En la comisión por omisión hay una doble violación de deberes: de obrar y de abstenerse, y por ello se infringen dos normas: una preceptiva y otra prohibitiva.

En los delitos de simple omisión el tipo se colma con la falta de una actividad jurídicamente ordenada, sin requerir - de resultado material alguno. En cambio, en los de comisión por omisión, es necesario un resultado material, una muta--ción en el mundo exterior, mediante no hacer lo que el Dere-cho ordene.

En la omisión simple sólo se viola la norma que ordena, - porque el agente no hace lo mandado; en la comisión por omisión infringense dos normas: la que impone el deber de obrar, dispositiva; y la que sanciona la causación del resultado material penalmente tipificado, prohibitiva. La omisión simple o propia contempla un resultado jurídico; la impropia uno jurídico y otro material. En los delitos de omisión simple el tipo se llena con la inactividad; en los de comisión por omisión cuando por la inactividad emerge el resultado material.

2. Ausencia de Conducta.

La ausencia de la conducta es uno de los aspectos negativos, o mejor dicho, impeditivos de la formación de la figura delictiva, por ser la actuación humana, positiva o negativa, - la base indispensable del delito como de todo problema jurídico.

Las causas impeditivas son:

- a. La vis absoluta o fuerza física.- Esta opera porque la - conducta desarrollada como consecuencia de una violencia irresistible, no es una acción humana en el sentido valorativo - del Derecho, por no existir la manifestación. (8)
- b. La vis maior o fuerza mayor.- Esta es una fuerza que deriva o es consecuencia de la naturaleza.

(8) Artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal.

c. Los movimientos reflejos.- Son los actos corporales involuntarios; porque si el sujeto puede controlarlos o retardarlos, ya no funcionan como factores negativos del delito.

d. El sueño, el hipnotismo y el sonambulismo.- Por estos fenómenos psíquicos el sujeto realiza la actividad o inactividad sin voluntad, por hallarse en un estado en el cual se concienza se encuentra suprimida y han desaparecido las fuerzas inhibitorias.

Perq debe tenerse en cuenta que no es necesario que la legislación positiva enumere todas las excluyentes por falta de conducta; cualquier causa capaz de eliminar ese elemento básico del delito, será suficiente para impedir la formación de éste, con independencia de que lo diga o no expresamente el legislador en el capítulo de las circunstancias eximentes de responsabilidad penal.

3. Tipicidad.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito cuya ausencia impide su configuración. No debe confundirse el tipo con la tipicidad. El tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta con los preceptos penales. La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo penal, o sea a la descripción legal formulada en abstracto.

La tipicidad es una expresión propia del Derecho punitivo, equivalente técnico del apotegema político "nullum crimen sine lege"; no hay delito sin ley, bien con el nombre con que técnicamente se le designa, bien como garantía de libertad consagrada en la parte dogmática de las constituciones políticas. Así, el Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que: en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate.

El maestro Porte Petit al hablar de la tipicidad nos dice que es la "adecuación o conformidad a lo prescrito por el tipo". "La tipicidad consiste en que el comportamiento del acusado se encuentra adecuado al tipo que describe la ley penal".
(9)

El Tipo.

El tipo legal es la descripción que hace el legislador de la conducta más sus circunstancias, y a la cual se le señala una sanción.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación nos dice:

"El tipo delictivo, de acuerdo con la doctrina, puede definirse como el conjunto de todos los

(9) Ob. Cit. Pág. 471.

presupuestos a cuya existencia se liga una consecuencia jurídica que es la pena". (10)

La función del tipo se destaca entonces, como descriptiva de un grupo de delitos, que inevitablemente presupone la valoración de las conductas descritas, para extraerlas de la inmensa variedad de actuaciones humanas y señalar sólo aquellos comportamientos tenidos en condiciones normales como antijurídicos, precisamente correspondientes al orden penal, a reserva de que en la práctica se confirme o desvirtúe.

Hay tipos muy completos, en los cuales se contienen todas las circunstancias del delito, en estos casos es correcto decir que el tipo consiste en la descripción legal de un delito. Sin embargo, en ocasiones la ley se limita a formular la conducta prohibida u ordenada en los delitos omisivos, entonces no puede hablarse de descripción del delito, sino de una parte del mismo. Lo invariable es la descripción del comportamiento antijurídico (a menos que opere una justificante).

Clasificación de los Tipos.

Los tipos se clasifican en:

- a. Normales y anormales.

La ley al establecer los tipos, generalmente se limita a hacer una descripción objetiva; pero a veces el legislador

(10) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION CXIX, Pág. 2887.

incluye en la descripción típica elementos normativos o subjetivos. Si las palabras empleadas se refieren a situaciones - puramente objetivas, se estará en presencia de un tipo normal. Si se hace necesario establecer una valoración, ya sea cultural o jurídica, el tipo será anormal.

Si en la ley se emplean palabras con un significado apreciable por los sentidos, susceptible de ser determinado espacial y temporalmente, tales vocablos son elementos objetivos del tipo. Cuando las frases usadas por el legislador tienen un significado tal, que requieran ser valoradas cultural o jurídicamente, constituyen elementos normativos del tipo. Puede la descripción legal contener conceptos cuyo significado se resuelve en un estado anímico del sujeto y entonces se está en presencia de elementos subjetivos del tipo.

b. Fundamentales o básicos.

La naturaleza idéntica del bien jurídico tutelado, forja una categoría común, capaz de servir de título o rúbrica a cada grupo de tipos.

Los tipos básicos integran la parte dorsal del sistema de la Parte Especial del Código.

c. Especiales.

Son aquellas que se forman por el tipo fundamental y otros

requisitos, cuya nueva existencia excluye la aplicación del - básico y obliga a subsumir los hechos bajo el tipo especial.

d. Complementados.

Son los que se integran con el fundamental y una circunstancia distinta. Se diferencian entre si los tipos especiales y complementados en que los primeros excluyen la aplicación - del tipo básico y los complementados presuponen su presencia, a la cual se agrega la norma en donde se contiene la suplementaria circunstancia.

Los especiales y los complementados pueden ser agravados o privilegiados, según resulte con la circunstancia un delito de mayor o menor gravedad

e. Autónomos y subordinados.

Los autónomos son los que tienen vida propia, sin depender de otro tipo. Los subordinados son los que dependen de - otro tipo, por su carácter circunstanciado respecto al tipo - básico, al cual no sólo complementa, sino se subordinan.

f. De formulación casuística.

Son aquellos en los cuales el legislador no describe una modalidad única, sino varias formas de ejecutar el ilícito. - Se clasifican en alternativamente formados, cuando se prevén

dos o más hipótesis y el tipo se colma con cualquiera de --
ellas; y acumulativamente formados, cuando se requiere el -
concurso de todas las hipótesis.

g. De formulación amplia.

A diferencia de los tipos de formulación casuística, en -
los de formulación amplia se describe una hipótesis única, en
donde caben todos los modos de ejecución.

h. De daño y peligro.

Si el tipo tutela los bienes frente a su destrucción o -
disminución, el tipo se clasifica como de daño; de peligro -
cuando la tutela penal protege el bien contra la posibilidad
de ser dañado.

4. Ausencia de Tipo.

Cuando no se integran todos los elementos descritos en el
tipo legal, se presenta el aspecto negativo del delito llama-
do atipicidad. La atipicidad es la ausencia de adecuación de
la conducta al tipo. Si la conducta no es típica, jamás po-
drá ser delictuosa.

Las causas de atipicidad pueden reducirse a las siguien-
tes:

a. Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto a -

los sujetos activo y pasivo; b. Si faltan el objeto material o el objeto jurídico; c. Cuando no se dan las referencias temporales o espaciales requeridos por el tipo; d. Al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la ley; e. Si faltan los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos; y, f. Por no darse, en su caso la antijuridicidad especial.

En ocasiones el legislador, al describir el comportamiento se refiere a cierta calidad en el sujeto activo, en el pasivo, o en ambos; esto sucede, por ejemplo, en el delito de peculado, donde el sujeto activo ha de ser el encargado de un servicio público.

Sin la institución o el interés por proteger, no habrá -- objeto jurídico. Se presentará una atipicidad por no existir objeto material sobre el cual recaiga la acción, como cuando se pretende, privar de la vida a quien ya no la tiene; en este caso carece también de objeto jurídico.

A veces el tipo describe el comportamiento bajo condiciones de lugar o de tiempo; si no operan la conducta será atípica; como cuando se exige que sea en despoblado, con violencia, etc.

Si la hipótesis legal precisa de modalidades específicas, éstas han de verificarse para la integración del ilícito; --

como cuando se establece que sea por medio de la fuerza física o moral.

Hay tipos en donde se contienen elementos subjetivos del injusto; éstos constituyen referencias típicas a la voluntad del agente o al fin que persigue. Diversas descripciones delictivas aluden a los conceptos: "intencionalmente", "a sabiendas", "con el propósito", etc. En su ausencia operará la atipicidad.

Por excepción, algunos tipos captan una especial antijuricidad, como sucede en el delito de allanamiento de morada, al señalarse en la descripción, que el comportamiento se efectúe "sin motivo justificado", "fuera de los casos en que la ley lo permita". Entonces al obrar justificadamente, con la permisión legal, no se colma el tipo y las causas que en otros delitos serían, por su naturaleza, causas de justificación, tórnanse atipicidades en estos casos.

5. Antijuridicidad.

Se ha considerado a la antijuridicidad como un elemento esencial del delito, ella significa lo que está en contradicción con el Derecho, el cual como sabemos es la manifestación de la voluntad humana expresada en una norma jurídica.

En este sentido es antijurídica la acción contraria al Derecho, es decir, consiste en una infracción al orden jurídico.

o sea, debe tratarse de un supuesto en que no concurren causas expresas de justificación.

Esta posición de la dogmática puso de manifiesto su insuficiencia para determinar qué es lo jurídico, y qué es lo antijurídico, ya que el criterio de distinción consistía en inferir por exclusión las conductas antijurídicas resultantes de la no existencia de causas de justificación o sea de conductas jurídicas.

La antijuridicidad presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, - juicio que sólo recae sobre la acción realizada excluyendo toda valoración de índole subjetiva, por lo cual la antijuridicidad tiene carácter objetivo.

Pero aún reconociéndole un carácter predominantemente objetivo se ha observado, particularmente por penalistas alemanes, que determinadas acciones delictivas presentan un marcado carácter subjetivo con una específica actitud psicológica del agente, dirigida a un determinado fin. Una misma conducta exterior, se ha dicho, pueden ser conforme al Derecho o antijurídica, según el sentido que el agente atribuya a la acción, según la disposición anímica con que lo ejecute. Estos elementos de índole subjetiva son denominados "elementos subjetivos del injusto".

La presencia de estos rasgos subjetivos en la antijuridicidad no supone la fusión de ésta con la culpabilidad, pero sería equivocado atribuir todo lo objetivo a la antijuridicidad y todo lo subjetivo a la culpabilidad, señalan la mayoría de los autores. Si en la mayoría de los casos la antijuridicidad posee tono exclusivamente objetivo, en algunas conductas punibles su ilicitud está subordinada a la presencia de elementos de carácter subjetivo. Esto tiene lugar en los delitos de intención, por ejemplo, en los que la antijuridicidad comprende no sólo los elementos objetivos de la figura de delito, sino también intenciones o propósitos específicos del agente cuando concurran a constituir el tipo delictivo.

Lo cierto es que la antijuridicidad radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo.

6. Ausencia de Antijuridicidad.

Puede ocurrir que la conducta típica esté en aparente oposición al derecho, y sin embargo, no sea antijurídica por mediar alguna causa de justificación. Luego las causas de justificación constituyen el elemento negativo de la antijuridicidad.

Las causas de justificación son:

a. Legítima Defensa.- Es la "repulsa de una agresión anti--

jurídica y actual por el atacado o por terceras personas contra el agresor, sin traspasar la medida necesaria para la protección". (11)

El Artículo 15, Fracción III, párrafo primero del Código Penal vigente, expresa como legítima defensa:

"Obrar el acusado en defensa de su persona, de su honor o de sus bienes, o de la persona, honor o bienes de otro, repeliendo una agresión actual, violenta, sin derecho y de la cual resulte un peligro inminente".

Los elementos son:

1. La propia persona.- Los ataques a la persona pueden ser en su vida, integridad corporal o en su libertad física o -- sexual.
2. El honor.- La ley confunde el concepto de honor con el -- de reputación. El homicidio o las lesiones a los adúlteros -- no constituyen defensa legítima del honor.
3. Los bienes.- Todos los de naturaleza patrimonial, corpórea o incorpórea y los derechos subjetivos susceptibles de -- agresión.
4. Otra persona o sus bienes.- Defensa de terceros o de sus

(11) CASTELLANOS TENA FERNANDO. Ob. cit. Pág. 190.

bienes. Los bienes pueden pertenecer a personas físicas o a personas morales.

5. Una agresión:

Actual.- Contemporánea del acto de defensa que esté aconteciendo.

Violenta.- Impetuosa, atacante. La violencia puede ser física o moral. (Fuerza en personas o cosas y amagos o amenazas).

Sin Derecho.- Antijurídica, ilícita, contraria a normas objetivas del Derecho. Si la agresión es justa, la reacción no puede quedar legitimada.

Peligro Inminente.- Peligro es la posibilidad de daño o mal. Inminente es lo próximo, inmediato. El peligro inminente debe ser consecuencia de la agresión.

No se considera legítima defensa cuando: el agredido provocó la agresión, dando causa inmediata y suficiente para ella; y cuando el agredido previó la agresión y pudo fácilmente evitarla por medios legales.

La legítima defensa se presume:

lo.- Cuando el acusado durante la noche rechazare, en el momento de estarse verificando, el escalamiento o fractura -

de los cercados, paredes o entradas de su casa o departamento habitado o de sus dependencias, cualquiera que sea el daño - causado al agresor.

2o.- Si causare cualquier daño a un intruso a quien sorprendiera en la habitación u hogar propios, de su familia, o de cualquier persona que tenga obligación de defender, o en el local donde se encuentren bienes propios o respecto de los que se tenga la misma obligación, si la presencia del extraño ocurre de noche o en circunstancias que revelen la posibilidad de una agresión.

Hay exceso en la defensa cuando: el daño que iba a causar el agresor era fácilmente reparable después por otros medios legales, o era notoriamente de poca importancia comparado con el que causó la defensa. Se sanciona como delito culposo.

b. Estado de Necesidad.- Es una situación de peligro actual para los intereses protegidos por el Derecho, en la cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegidos.

El Artículo 15, fracción IV, del Código Penal que nos ri-
ge dice:

"El miedo grave o el temor fundado e -
irresistible de un mal inminente y grave en

la persona del contraventor o la necesidad de salvar su propia persona o sus bienes o la persona o bienes de otro, de un peligro real, grave e inminente, siempre que no -- exista otro medio practicable y menos perjudicial.

No se considerará que obra en estado de necesidad aquel que por su empleo o cargo tenga el deber legal de sufrir el peligro".

Dentro de los elementos del estado de necesidad se mencionan: la situación de peligro real, grave e inminente; que la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado (propio o ajeno), un ataque por parte de quien se encuentre en el estado necesario y ausencia de otro medio practicable y menos perjudicial.

c. Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho.- El cumplimiento de un deber y el ejercicio de un derecho, se encuentran intimamente ligados, uno puede interferir al otro y también puede excluirlo, estas causas de justificación se encuentran previstas en el Artículo 15, fracción II, del Código Penal vigente.

El cumplimiento de un deber se deriva de lo establecido

como obligatorio en alguna norma jurídica o relación contractual que reúna los requisitos de tener un objeto y un fin lícitos. Dentro del cumplimiento de un deber se comprenden como formas específicas, las lesiones y el homicidio cometidos en los deportes o como consecuencia de tratamientos médico - quirúrgicos.

En el ejercicio de un derecho, el agente activo va a realizar una conducta que le es ordenada o bien que tiene la potestad jurídica de llevarla a cabo y este derecho se halla - fundado en una norma jurídica o relación contractual que reúna los requisitos señalados anteriormente; como forma específica se establecen las lesiones inferidas con motivo del ejercicio del derecho de corregir.

d. Obediencia Jerárquica.- La obediencia jerárquica consiste en acatar un mandamiento proveniente de un superior jerárquico y legítimo, además que la orden no sea notoriamente -- constitutiva de un delito y que no esté en posibilidad de discutir dicha orden.

El Código Penal vigente, en la fracción VII del Artículo 15 señala:

"Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituya un delito, si esta circunstancia no

es notoria ni se prueba que el acusado la conocía";

e. Impedimento Legítimo.- El impedimento legítimo consiste en dejar de hacer lo que una norma jurídica ordena; es decir, teniendo la obligación de ejecutar un acto, se abstiene de obrar, integrándose en consecuencia un tipo penal.

La fracción VIII del Artículo 15, del Código Penal vigente a la letra dice:

"Contravenir lo dispuesto en una ley - penal dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo";

Como se observa, de todas las causas de ausencia de anti-juridicidad, señaladas en la doctrina y mencionadas en este trabajo, el Código Penal antes invocado ha tenido a bien considerarlas como "circunstancias excluyentes de responsabilidad".

El Artículo 16 del mismo ordenamiento nos dice:

"Al que se exceda en los casos de la - legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho u obediencia jerárquica a que se refieren las fracciones III, IV, V y VII del --

Artículo 15, será penado como delincuente por imprudencia".

7. Imputabilidad.

Al hacer mención de la imputabilidad, diremos que algunos autores la consideran como elemento del delito, hay quienes - dan amplio contenido a la culpabilidad y comprenden en ella - la imputabilidad, otros más la consideran como un presupuesto de la culpabilidad, y hay quienes la consideran como presu- - - puesto del delito.

Lo cierto es que la palabra imputabilidad es la expresión técnica para denotar la personalidad, la capacidad penal del sujeto.

Nuestra posición al respecto es considerada como un presupuesto de la culpabilidad.

En cuanto a esta última consideración seguimos algunos autores que la conciben afirmando que difiere de la culpabilidad. Puede haber imputabilidad sin culpabilidad, pero no ésta sin - aquella y aun cuando gramaticalmente puede decirse que un acto es imputable al sujeto, la imputabilidad o el conjunto de ca- - - racteres activos que hace que tal acción se atribuya al sujeto como a su causa, no radica en el acto mismo sino en su autor, por lo cual su estudio necesariamente se vuelve hacia el agen-

te como a su centro de gravedad, y se acaba con acierto, por reconocer a la imputabilidad como una calidad del sujeto.

(12)

La capacidad de obrar en Derecho Penal, es decir, de realizar actos referidos a éste, que traigan consigo las consecuencias penales del delito, esto constituiría la imputabilidad, es decir, la capacidad de entender y de querer en el campo de éste ordenamiento jurídico.

Comúnmente se afirma que la imputabilidad está determinada por un mínimo físico representado por la edad, y otro - - psíquico representado por la salud mental; generalmente se - afirma que el desarrollo mental se relaciona estrechamente - con la edad.

Acciones libres en su causa.

La imputabilidad debe existir en el momento de la ejecución del hecho; pero en ocasiones el sujeto, antes de actuar, voluntaria o culposamente se coloca en situación inimputable y en esas condiciones produce el delito. A estas acciones se les llama "liberae in causa" (libres en su causa, pero determinadas en cuanto a su efecto). Pero en realidad tomó la resolución antijurídica y ejecuta el acto adecuado para su realización, en estado de plena y perfecta imputabilidad.

(12) VILLALOBOS IGNACIO. Derecho Penal Mexicano, Parte General. Ed. Porrúa, México, 1975, Págs. 287-288.

En esta forma de maquinaciones y actuaciones encaminadas a un fin, el sujeto se hace sugestionar para reforzar su voluntad y cometer un delito, o el que se intoxica o droga para realizar la conducta delictiva, se usa en aquel estado - anormal como instrumento; se ha pensado que es una especie de autor mediato, en este sentido, del delito, pero siendo autor intelectual, instrumento y ejecutor.

8. La Inimputabilidad.

Como la imputabilidad es soporte básico y esencial de la culpabilidad, sin aquella no existe ésta y sin culpabilidad no puede configurarse el delito; luego la imputabilidad es in dispensable para la formación de la figura delictiva.

Las causas de inimputabilidad son todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad.

Dentro de estas causas se distinguen las de naturaleza -- fisiológica dependientes de la edad, condiciones de naturaleza patológica que deriven de enfermedades mentales o anomalías congénitas (sordomudez) y condiciones de naturaleza tóxica derivadas del uso de alcoholes o sustancias estupefacientes.

Las causas de inimputabilidad de naturaleza legal son las siguientes:

- . Estados de Inconciencia (permanentes y transitorios).
- . Miedo Grave.
- . Sordomudez.

Estados de Inconciencia.- La enfermedad mental puede anullar la inteligencia, paralizar su desarrollo o alterarla profundamente, y en el campo de la voluntad puede suprimir su libre funcionamiento o trastornarlo gravemente, por ello el -- "enfermo mental", "el loco", quienes son inimputables, no pueden responder de los hechos dañosos realizados, ni puede ser sometido a una pena.

El código penal antes vigente, en su Artículo 68 dispone: "Los locos, idiotas, imbéciles, o los que sufren cualquiera - otra debilidad, enfermedad o anomalía mentales, y que hayan - ejecutado hechos o incurrido en omisiones definidos como delitos, serán reclusos en manicomios para su curación, y sometidos con autorización de facultativo, a un régimen de trabajo.

En forma igual procederá el juez con los procesados o condenados que enloquezcan, en los términos que determine el Código de Procedimientos Penales".

Este Artículo reformado recientemente establece:

Artículo 68.- "Las personas inimputables podrán ser - --

entregados por la autoridad judicial o ejecutora, en su caso, a quienes legalmente corresponda hacerse cargo de ellas, -- siempre que se obliguen a tomar las medidas adecuadas para su tratamiento y vigilancia, garantizando, por cualquier medio y a satisfacción de las mencionadas autoridades, el cumplimiento de las obligaciones contraídas".

Trastorno Mental Patológico.- Por trastorno mental debe entenderse toda perturbación pasajera de las facultades psíquicas. El trastorno debe ser de carácter patológico y transitorio, ya que nuestra ley pretende solucionar de manera diversa, como se ha visto antes, los casos de enajenados mentales permanentes.

Trastornos Mentales Transitorios.- Este tipo de trastorno es una perturbación pasajera de las facultades mentales, - de corta duración, lo que desde el punto de vista legal lo diferencia de la enajenación.

Esta causa de inimputabilidad se encuentra regulada en el Artículo 15 fracción II del código penal vigente que dice:

II.- "Padecer el inculpable, al cometer la infracción, - trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse - de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que - el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente".

Miedo Grave.- La fracción IV del Artículo 15 del código penal vigente, establece como excluyente de responsabilidad: "El miedo grave o el temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en la persona del contraventor..."

Esta fracción habla de miedo grave y de temor fundado, que técnicamente no pueden identificarse. El miedo grave constituye una causa de inimputabilidad; el temor fundado puede originar una inculpabilidad.

El miedo significa ansiedad, es la perturbación angustiosa del ánimo por un riesgo o mal que realmente amenaza o que se finge en la imaginación.

Con el miedo puede producirse la inconciencia o un verdadero automatismo afectando la capacidad o aptitud psicológica, constituyendo por tanto una causa de inimputabilidad. Se hacen muy útiles en estos casos los exámenes médicos y psiquiátricos.

Sordomudez.- Sordomudo es aquel que por alguna lesión congénita o adquirida, periférica o central, completa o incompleta del sistema auditivo, ha perdido el uso del oído y del habla. La sordomudez, por lo tanto, más que como enfermedad mental, debe considerarse como una deficiencia orgánica que pone al individuo en condiciones de relativa inadaptación a la vida de relación, propia del hombre sano.

El Artículo 67 del código penal vigente establece:

"A los sordomudos que contravengan los preceptos de una ley penal se les recluirá en escuela o establecimiento especial para sordomudos, por todo el tiempo que fuere necesario para su educación o instrucción".

El Artículo invocado supone equivocadamente que sólo la falta de instrucción es causa de la delincuencia en los sordomudos, cuando puede haber un sordomudo culto y educado que cometa un delito.

Menor de Edad.- Se fija como límite los 18 años por considerar a los menores de esa edad una materia dúctil, susceptible de corrección.

Al hablar de inimputabilidad, ésta se entendió como la actitud legal para ser sujeto de aplicación de las disposiciones penales y, en consecuencia, como capacidad jurídica de entender y de querer en el campo del Derecho represivo. En este sentido, los menores de dieciocho años son inimputables.

Se ha considerado que el Derecho Penal ha desaparecido con respecto a los menores autores de acciones típicas penales.

Actualmente es el Consejo tutelar para Menores Infractores, quien promueve la readaptación social de los menores de dieciocho años.

9. Culpabilidad.

La culpabilidad destaca en importancia respecto de los otros elementos del delito, porque es a través de ella que el Derecho vincula cierta acción con un hombre determinado; aquello que ocurre en el mundo exterior y que afecta los bienes o intereses jurídicamente protegidos, solamente tiene relevancia para el Derecho Penal cuando puede atribuirse a un ser humano que reúne las condiciones necesarias para ser considerado como imputable, es decir, como sujeto sobre el cual puede realizarse la valoración, acerca de la reprochabilidad de la conducta que haya emitido y que necesita ser típica y antijurídica.

Elementos de la Culpa.

Por ser necesaria la conducta humana para la existencia del delito, ella constituirá el primer elemento; es decir, un actuar voluntario (positivo o negativo); en segundo término, que esa conducta voluntaria se realice sin las cautelas o precauciones exigidas por el Estado; tercero, los resultados del acto han de ser previsibles, evitables y tipificarse penalmente; por último, precisa una relación de causalidad entre el hacer o no hacer iniciales y el resultado no querido.

Si el resultado es querido o aceptado, sea directa, indirecta, indeterminada o eventualmente, se estará en el caso de la imputación dolosa.

Formas de Culpabilidad.

La culpabilidad se clasifica en dolo y culpa. El dolo se clasifica a su vez en directo, indirecto, eventual o indeterminado. La culpa se clasifica en culpa con representación y sin representación. Una tercera, de reciente inclusión en el Código Penal es la preterintencionalidad.

El Dolo.

El Dolo consiste en la voluntad de causación de un resultado dañoso. Supone como elemento intelectual, la previsión de dicho resultado así como la contemplación más o menos clara y completa de las circunstancias en que dicha causación puede operar y asimismo supone, como elemento emocional la voluntad de causación de lo que se ha previsto.

Dolo Directo.- Se presenta cuando el sujeto quiere la conducta, el resultado, y obtiene este, es decir aparece, -- cuando el sujeto quiere y produce un resultado penalmente tipificado. Hay voluntad de la conducta y querer del resultado.

Dolo Indirecto.- Cuando el sujeto quiere una conducta y un resultado y sabe que necesariamente va a presentarse otro y que obtiene para conseguir el primeramente deseado.

"Cuando el agente se propone un fin y
comprende o sabe que, por el acto que --

realiza para lograrlo, se han de producir - otros resultados antijurídicos que no son - el objetivo de su voluntad, pero cuyo segu- ro acaecimiento no le hace retroceder, por lo cual quedan admitidos por él con tal de lograr el propósito rector de su conducta"

(13)

Dolo Eventual.- Ha sido admitido unánimemente como indi- recto, y se denomina al que existe en el agente que se propo- ne un resultado, pero que sabiendo y admitiendo la posibili- dad de que se produzcan otros diversos o mayores. Esta clase de dolo se caracteriza por la eventualidad o incertidumbre - que hay respecto a la producción del resultado conocido y pre- visto, a diferencia del dolo simplemente indirecto en que hay la seguridad de causar daño, aunque no se sabe precisamente - cuál será, ni importa precisar los cambios posibles, pues el - fin de la acción es otro y no el daño en sí mismo.

La Culpa.

La culpa tiene como característica el no querer lo anti- jurídico y típico; se manifiesta mediante una conducta típica productora de un resultado típico que era previsible y evita- ble mediante el cumplimiento del deber y cuidado exigible al

(13) VILLALOBOS IGNACIO. Ob. cit. Pág. 304.

autor, atendiendo las circunstancias personales y temporales concurrentes con la acción.

Se habla de que existe la culpa con representación y sin representación.

Culpa con representación.- Esta se presenta cuando el sujeto quiere una conducta lícita y que por realizarla con excesiva falta de cuidado o de pericia va a producir un resultado típico que no es querido pero que de presentarse es aceptado.

Culpa sin representación.- Es aquella en la que el sujeto realiza una conducta lícita cuyo resultado en ningún momento pueda presentarse como típico pero que es evitable, situación que no se lleva a cabo por desatención o negligencia.

La Preterintencionalidad.

La preterintencionalidad se presenta con la suma del dolo y la culpa y fundamentalmente surge con una conducta dolosa y termina con un resultado culposo, la preterintencionalidad se presenta cuando el resultado obtenido rebasa las intenciones o los límites del resultado querido, lo que quiere decir que se obtiene un resultado mayor del querido.

Es hasta el 13 de enero de 1984, en decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación donde se regula por primera vez esta forma de culpabilidad, específicamente en el - --

Artículo 8 fracción III del Código Penal vigente.- A su vez el Artículo 9, párrafo tercero nos señala:

"Obra preterintencionalmente el que -
cause un resultado típico mayor al querido
o aceptado, si aquél se produce por impru--
dencia".

Asimismo, el Artículo 60 fracción III establece:

"En caso de preterintencionalidad el -
juez podrá reducir la pena, hasta una cuar-
ta parte de la aplicable, si el delito fue-
re intencional".

"En el delito preterintencional existe
dolo, con relación al resultado querido y -
culpa con representación o sin ella, en --
cuanto al resultado producido con la espe--
ranza de que no se realice o bien una no -
previsión del mismo, debiéndose haber pre--
visto". (14)

La culpabilidad no se encuentra definida en el Código Pe-
nal vigente; la fórmula de interpretación la proporciona el -
Artículo 8 de este ordenamiento. Las tres formas de manifes-
tación de la conducta, para efectos de la culpabilidad son la

(14) PORTE PETIT CELESTINO. Programa de la Parte General de
Derecho Penal, UNAM, México, 1968, Pág. 631.

intencional o dolosa, no intencional o culposa y la preterintencional.

10. Inculpabilidad.

La inculpabilidad es el aspecto negativo de la culpabilidad. Las causas de inculpabilidad son situaciones especiales que concurren en la ejecución del hecho realizado por un sujeto imputable eliminando su culpabilidad. El agente es imputable pero, a causa de la concurrencia de estas circunstancias extrañas a su capacidad de conocer y de querer, no es culpable.

La teoría en general está acorde en señalar como principales causas de inculpabilidad, el error de hecho y la no exigibilidad de otra conducta. El temor fundado es entendido como un caso típico de la no exigibilidad de otra conducta, el caso fortuito que es considerado como excluyente de responsabilidad y las eximentes putativas como eximentes supra-legales, nosotros las analizaremos en este inciso por así considerarlo conveniente.

El Código Penal no reglamentaba en forma general, el aspecto negativo de la culpabilidad, a diferencia de algunos otros ordenamientos que aluden al error de hecho esencial e invencible. Es ahora con las recientes reformas al Código Penal, las que en el Artículo 15 fracción XI que señala:

"Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal".

Realizar la acción u omisión bajo un error invencible respecto de alguno de los elementos esenciales que integran la descripción legal, o que por el mismo error estime el sujeto activo que es lícita su conducta.

Castellanos Tena nos dice que el error "es un vicio psicológico consistente en la falta de conformidad entre el sujeto cognocente y el objeto conocido, tal como éste es en la realidad". (15)

El error se clasifica en error de hecho y error de Derecho, el error de hecho se divide a su vez en esencial y accidental, el accidental abarca: error en el golpe (*aberratio ictus*), error en la persona (*aberratio in persona*) y error en el delito (*aberratio delicti*).

El error de hecho esencial consiste en la falsa apreciación que tiene el sujeto de la realidad misma que le conduce a realizar su conducta y para tener efectos eximentes debe ser invencible.

El error de Derecho recae en la norma penal, en cuanto a su contenido y significación, o se yerra respecto a un concepto jurídico perteneciente a otra rama del Derecho. Este error

(15) CASTELLANOS TENA, FERNANDO. Ob. cit. Pág. 255

no produce efectos eximentes, porque el equivocado concepto - sobre la significación de la ley no justifica ni autoriza su violación.

El error es accidental si no recae sobre circunstancias - esenciales del hecho, sino secundarias.

El error en el golpe se da cuando el resultado no es pre- cisamente el querido, pero equivalente.

El error en la persona se da cuando se confunde a la per- sona a la cual se quería causar cierto daño, con otra.

El error en el delito se da cuando se comete un delito - distinto del que se quería cometer.

El Código Penal vigente, en su Artículo 15 fracción XI es tablece:

"Realizar la acción u omisión bajo un error invencible -- respecto de alguno de los elementos esenciales que integran - la descripción legal, o que por el mismo error estime el sujeto activo que es lícita su conducta".

No Exigibilidad de Otra Conducta.- Al hablar de la "no -- exigibilidad de otra conducta", se da a entender que la realización de un hecho penalmente tipificado, obedece a una situación especialísima, apremiante, que hace excusable la realización de la conducta delictiva, siendo considerada como causa

de inculpabilidad.

El maestro Villalobos nos refiere que cuando se habla de la no exigibilidad de otra conducta se hace mención sólo a -- condiciones de nobleza o emotividad, pero no de Derecho, por los cuales resulta humano, excusable o no punible que la persona obre en un sentido determinado, aún cuando haya violado una prohibición de la ley o cometido un acto que no puede ser aprobado propiamente ni reconocido como de acuerdo con los -- fines del Derecho, y con el orden social. No es necesario pasar por alto la verdad técnica como lo hacen quienes declaran jurídica e inculpable una conducta que se realiza conscientemente contra la prohibición del Derecho, sin que medie cosa alguna que la autorice y aún cuando concurren condiciones precarias que sólo corresponden a un orden subjetivo y extrajurídico. (16)

Temor Fundado.- La fracción IV del Artículo 15 del Código Penal vigente comprende entre las excluyentes de responsabilidad: "... el temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en la persona del contraventor..."

Puede considerarse esta eximente como una causa de inculpabilidad por coacción, sobre la voluntad, siempre y cuando no la anule en el sujeto, sino le conserve las facultades de

(16) VILLALOBOS IGNACIO. Ob. cit. Pág. 263.

juicio y decisión, de tal manera que pueda determinarse en -- presencia de una seria amenaza. Para la mayoría de los especialistas, el temor fundado es uno de los casos típicos de la no exigibilidad de otra conducta, en virtud de que el Estado, según afirman, no puede exigir un obrar diverso.

Caso Fortuito.- Se presenta cuando la conducta que lleva a cabo el agente por desarrollarse dentro de los límites de la prudencia, pericia o capacidad no permite la previsibilidad del resultado mismo, que a la vez resulta inevitable.

En el caso fortuito la conducta no tiene nada de culpable, el Estado no puede exigir la previsión de lo humanamente imprevisible.

El caso fortuito se encuentra contemplado en la fracción X del Artículo 15 del Código Penal vigente, como circunstancia excluyente de responsabilidad penal:

"Causar un daño por mero accidente, sin intención, ni imprudencia alguna, ejecutando un hecho lícito con todas las - precauciones debidas".

En realidad no se trata de una causa de inculpabilidad; si el hecho realizado es lícito, no puede ser antijurídico y si - no es antijurídico no está en condiciones de ser culpable.

Eximentes Putativas.- Existen causas de inculpabilidad,

aún cuando no estén expresamente reglamentadas en la ley, si se desprenden dogmáticamente; esto es, si resulta dable extra erlas del ordenamiento positivo.

Si el sujeto al realizar una conducta típica desconoce la significación de su acto, y ese desconocimiento es a virtud - de un error esencial e insuperable, o poseyendo esa conducta ejercita una conducta o hecho con voluntad coaccionada, estará ausente la culpabilidad y por ende un elemento esencial -- del delito, a pesar de que dicho agente sea completamente imputable.

En este caso se hallan las eximentes putativas, no reglamentadas en nuestra ley de modo específico, mas es posible - desprenderlas de los preceptos de la legislación represiva, - por encontrarse inmersas en ella.

Por eximentes putativas se entiende las situaciones en - las cuales el agente, por un error esencial de hecho insuperable cree, fundadamente, al realizar un hecho típico del Derecho Penal, hallarse amparado por una justificante, o ejecutar una conducta atípica, sin serlo.

11. Punibilidad.

Por algunos autores es considerada como elemento del deli to con base en el apotegema que dice "nullum pena sine lege",

no hay pena sin ley; sin embargo otros autores la conciben como consecuencia del delito, ya que si se integran o reunen los elementos estudiados con anterioridad consecuentemente tendrá que surgir la punibilidad como consecuencia del delito.

La punibilidad ha sido definida como la amenaza que existe por parte de la ley de aplicar una sanción dentro de un mínimo o máximo a todos aquellos que realicen la conducta descrita en el tipo. Y así encontramos que todos los tipos tienen señalada una sanción, misma que comprende un mínimo o un máximo en cuestión de pena privativa de libertad o sanción pecuniaria.

"Una acción puede ser antijurídica y -- culpable, y sin embargo, no ser delictuosa, -- podrá verbigracia, constituir una infracción de carácter civil o administrativo, mas para que constituya una conducta delictuosa, un -- delito, es preciso que su ejecución se halle conminada por la ley con una pena, que sea -- punible". (17)

La punibilidad existe con independencia del delito: la punibilidad está en la norma, y allí permanece se cometan o no se cometan delitos.

Fundamento Constitucional de la Punibilidad.

(17) CUELLO CALON EUGENIO. Derecho Penal, Parte General, - Bosch Casa Editorial. Tomo I. Vol.II, Barcelona España, 1971.

El Artículo 14 constitucional, en su párrafo tercero, - -
prescribe:

"En los juicios del orden criminal que
da prohibido imponer, por simple analogía y
aun por mayoría de razón, pena alguna que -
no esté decretada por una ley exactamente -
aplicable al delito de que se trate".

El Artículo 17 establece:

"Nadie puede ser aprisionado por deu--
das de carácter puramente civil. Ninguna -
persona podrá hacerse justicia por sí misma,
ni ejercer violencia para reclamar su dere-
cho. Los tribunales estarán expeditos para
administrar justicia..."

El Artículo 18 párrafo segundo, primera parte dice:

"Los gobiernos de la Federación y de -
los Estados organizarán el sistema penal, -
en sus respectivas jurisdicciones, sobre la
base del trabajo, la capacitación para el -
mismo y la educación como medios para la -
readaptación social del delincuente".

El Artículo 22 primer párrafo literalmente dicta:

"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".

El Artículo 23 a la letra dice:

"Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia".

12. Ausencia de Punibilidad.

Las excusas absolutorias constituyen el factor negativo de la punibilidad. Son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena.

Las principales excusas absolutorias son:

a. Excusa en razón de la mínima temibilidad.

El Artículo 375 del Código Penal vigente establece que:

"Cuando el valor de lo robado no pase de diez veces el salario, sea restituido - por el infractor espontáneamente y pague és te todos los daños y perjuicios, antes de - que la autoridad tome conocimiento del delito, no se impondrá sanción alguna, si no se ha ejecutado el robo por medio de la violencia".

La razón de esta causa debe buscarse en que la restitución espontánea es una muestra objetiva del arrepentimiento y de la mínima temibilidad del agente.

b. Excusa en razón de la maternidad conciente.

El Artículo 333 del Código Penal vigente dice:

"No es punible el aborto causado sólo por imprudencia de la mujer embarazada, o - cuando el embarazo sea resultado de una violación".

La impunidad para el aborto causado sólo por imprudencia - de la mujer, se funda en la consideración de que es ella la - primera víctima de su imprudencia, al defraudarse sus esperanzas de maternidad; por ende, resulta contradictorio reprimirla. La pena se exime en función de la nula o mínima temibilidad.

Para el aborto, cuando el embarazo es resultado de una -- violación, la excusa obedece a causas sentimentales. Nada puede justificar imponer a la mujer una maternidad odiosa, dando vida a un ser que le recuerde eternamente el horrible episodio de la violencia sufrida. Para que proceda la impunidad se requiere la demostración previa del atentado sexual, aún -- cuando respecto a éste no se haya seguido juicio alguno en -- contra del violador.

En el primer caso la pena se exime en función de la nula o mínima temibilidad. En el segundo, en razón de la no exigibilidad de otra conducta, pues el Estado no está en condiciones de exigir a la mujer un obrar diverso.

d. Otras causas por inexigibilidad.

Son excusas fundadas en la no exigibilidad de otra conducta, las contenidas en los Artículos 280, fracción II y 151 -- del Código Penal vigente.

La primera alude a la exención de pena a determinados parientes de un homicida (ascendientes o descendientes, cónyuge o hermanos), si ocultan, destruyen o sin la debida licencia -- sepultan el cadáver del occiso, siempre que la muerte haya sido a consecuencia de golpes, heridas u otras lesiones; si el -- reo sabía esta circunstancia.

El otro precepto excusa a los ascendientes, descendientes,

cónyuges o hermanos, y a los parientes por afinidad hasta al segundo grado de un detenido, procesado o condenado cuando - favorezcan su evasión, excepto si proporcionan la fuga mediante violencia en las personas o fuerza en las cosas.

En base a las consideraciones precedentes, podemos definir al Delito Fiscal como: la acción u omisión expresamente pre-- vista en la Ley Fiscal, que produzca un perjuicio al Fisco Federal, siempre que la conducta del infractor reúna todas las - características y modalidades que se requieran para la configuración del Delito Fiscal, y se encuentre sancionado por la Ley Fiscal.

B. SU DIFERENCIACION CON LA INFRACCION.

La doctrina ha adoptado dos actitudes diametralmente opuestas en lo que se refiere a la naturaleza del ilícito fiscal. Para unos existe un sólo tipo de ilícito con idéntica naturaleza y con diferencias de accidente. En otras palabras, el delito y la contravención son sustancialmente idénticos. Para otra escuela doctrinaria, existen naturalezas diferentes entre delito y contravención. Las diferencias son sustanciales, y ello motiva la existencia de un derecho tributario administrativo, estrictamente contravencional, con autonomía científica; en cambio para la primera escuela, el derecho tributario penal es una simple rama del derecho penal general, si bien para algunos con carácter excepcional o especial.

En principio debemos indicar que el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen; es cualquier infracción de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario.

Las I Jornadas Luso-Hispano/Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, aprobaron entre otras cosas, la siguiente conclusión:

"1a.- Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que --

determinen por acción u omisión, una transgresión de normas jurídicas de las 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".

Doctrinas que sostienen la identidad de naturaleza y diferencias accidentales entre delito y contravención:

Estas doctrinas sostienen que no existe una diferencia de sustancia entre delito y contravención, y que las diferencias que existen son de accidente. Por tanto se sostiene la unidad intrínseca del ilícito fiscal-administrativo y del penal.

Lomelí Cerezo, coincidiendo con Aftalión y con Jiménez de Asúa, 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 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.

Royo al comentar la legislación española, escribe que la -

solución relativa al encuadramiento de la infracción tributaria no puede ser pronunciada si no es en base al derecho positivo. Las soluciones que las diferentes legislaciones han adoptado en orden a la represión de los injustos fiscales han sido de diversa índole: en unos casos, las infracciones tributarias han sido tipificadas y reprimidas como auténticos delitos; en otros casos, en cambio, han sido tipificadas como simples ilícitos administrativos.

Carbone y Tomasicchio escriben que el ilícito fiscal entra en la más amplia categoría del ilícito administrativo y es una especificación de éste en relación a la materia que se refiere. Si se distingue el ilícito fiscal del ilícito administrativo no es porque entre los dos exista una diferencia sustancial, sino más bien para aislar un grupo de ilícitos administrativos que se refiere a determinada materia para la cual rigen principios particulares.

Para Jarach no existe una diferencia ontológica entre delito administrativo y delito penal criminal.

Para Sáinz de Bujanda existe una identidad sustancial entre la infracción criminal y la tributaria; no existe una separación sustancial entre lo injusto criminal, y lo injusto administrativo y que todas las infracciones tributarias, son por tanto, una especie de infracciones penales.

Doctrinas que sostienen diferencias ontológicas entre delito y contravención:

Lomelí Cerezo agrupa en tres las principales escuelas que afirman la distinción ontológica entre delito y contravención: (18)

1. Las teorías que se basan en el elemento ético; afirmando que los delitos ofenden los principios morales universales; - las contravenciones no tienen significación moral, son meras desobediencias a las leyes que sólo tiene por fin la utilidad colectiva.

2. Las tesis que se fundan en que los delitos constituyen - agresión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la - ley penal protege, y por tanto, producen un daño, lesión o peligro actual para dichos bienes. Las contravenciones en cam--bio, no lesionan a los mismos bienes, sino sólo son capaces - de producir las condiciones favorables para que se presente - el daño o peligro actual y constituyen sólo un riesgo para - los bienes jurídicamente protegidos.

3. Doctrinas que se apoyan en el elemento subjetivo; soste--niendo que éste no tiene relevancia en la contravención, al - contrario de lo que sucede en el delito, ya que lo que cuenta en aquella es la simple inobservancia voluntaria de la norma,

(18) LOMELI CERREZO, MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo, Ed. Porrúa, México, 1979, Pág. 105.

sin que sea necesario investigar además, como se hace en el delito, si hubo dolo o culpa, presumiéndose la existencia de estos factores subjetivos.

Estas doctrinas señalan las siguientes diferencias entre el delito tributario y la contravención o ilícito administrativo tributario.

I.- El delito presenta un menoscabo en los bienes jurídicos que gozan por si mismos de la protección jurídica penal; en cambio el ilícito administrativo consiste en una conducta antiadministrativa, una oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del Estado.

II.- El fin del Derecho Penal Común es prevenir hechos contrarios a la convivencia social; mientras que el fin del Derecho Penal Administrativo es asegurar el orden administrativo y el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa.

III.- El delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o a la ley eterna de la moral; la contravención es una conducta prohibida u ordenada por razones de conveniencia o utilidad pública.

IV.- Con el delito se violan las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos; mientras que la contravención ataca la administración perjudicando indirectamente a toda la colectividad.

V.- El delito es un ataque al derecho ajeno, que requiere la producción de un daño y la intención de dañar; mientras - que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado o vinculado con la administración pública por una obligación de colaborar con el interés - colectivo.

Después de haber expuesto las ideas de ambas concepciones podemos afirmar que nos mostramos más adheridos por las ideas de la primera doctrina al considerar que las infracciones y - los delitos fiscales no son ontológicamente diferentes; sino que su diferencia estriba en sus características formales.

A esta conclusión parece también inclinarse la legislación mexicana al hacer una separación formal entre las infracciones y los delitos fiscales; pero no de naturaleza sustancial, ya - que ambas clases de ilícitos se encuentran tipificados y sancionados por la ley fiscal; en el caso concreto por el Código Fiscal de la Federación.

C. LOS DELITOS FISCALES EN EL DERECHO COMPARADO.

El Estado, para asegurar la determinación de cada prestación de impuesto y su recaudación establece, en virtud de su potestad soberana, normas para la prevención del ilícito y -- normas para su represión.

La violación a la ley tributaria, en mayor o menor grado, implica disminución del caudal de ingresos del fisco y repercute necesariamente en la economía nacional, entorpece la política fiscal y afecta las funciones del Estado.

El establecimiento, por parte del Estado, de normas para la prevención y sanción al incumplimiento de las obligaciones tributarias, persigue la imposición de respeto a las normas y de esa manera imposibilitar que la recaudación no se realice conforme a la ley.

El problema que se presenta en los delitos fiscales, cuando se estudian en comparación con otras legislaciones, es que mientras en la legislación mexicana, los delitos y las infracciones fiscales se encuentran formalmente separados, conceptuándolos y sancionándolos unilateralmente; en las legislaciones extranjeras no sucede así y los ordenan de las siguientes formas:

1. Diferenciando las infracciones de los delitos.

2. Absorviendo los delitos a las infracciones y presentando a ambos bajo el título de infracciones fiscales; las diferentes legislaciones, algunas de las cuales citaremos, siguen caminos diferentes.

Para la legislación Italiana, el ilícito fiscal se divide en ilícito penal e ilícito administrativo o civil, según la sanción aplicable, en función de las normas del código penal.

Es así que la primera categoría corresponde a las violaciones para las cuales se establecen penas previstas en el código penal para los delitos y contravenciones; en cambio existe ilícito administrativo o civil, cuando las leyes financieras establecen penas pecuniarias o sobretasas como sanción civil y no penal.

En Francia al igual que en Bélgica, también se efectúa el distingo entre infracciones administrativas e infracciones penales, pero el régimen represivo emana de la propia ley fiscal, con la diferencia de que las sanciones para las infracciones administrativas son aplicadas por la autoridad administrativa y las infracciones penales son sancionadas por la autoridad judicial.

Para la legislación fiscal Alemana los ilícitos fiscales están agrupados en seis categorías: defraudación fiscal; contrabando; disminución del impuesto por negligencia; encubri--miento; falsificación de sellos fiscales; riesgo del tributo y violación de secretos.

En esta legislación no se hace la distinción entre infracciones y delitos fiscales.

Dentro de la codificación Suiza se muestra preferencia por la tipificación de pocas categorías de infracciones, sin referencia a calificaciones del derecho penal ordinario.

Se mencionan cuatro infracciones que son: sustracción fiscal; defraudación fiscal; violaciones de órdenes de la autoridad y evasión fiscal.

En la legislación de la Gran Bretaña existe una división entre las infracciones y los delitos, considerando dentro de los últimos al fraude y la evasión tributarias.

En los Estados Unidos existe una enumeración casuística de las distintas infracciones punibles, entre las que se incluye: la evasión; falsedad en las declaraciones juradas, informes u operaciones contables; omisión de ingresar al impuesto o las retenciones efectuadas; falta de presentación de las declaraciones o de conservación de los recursos; falsificación o mutilación de valores fiscales o negociación indebida de ellos, y otros.

La legislación positiva Española encuadra los ilícitos fiscales dentro de cuatro clases de infracciones:

a. Simples Infracciones.

- b. Infracciones de Omisión.
- c. Infracciones de Defraudación.
- d. Infracciones de Contrabando.

Dentro de esta clasificación se encuadran ilícitos que para otras legislaciones constituyen delitos fiscales.

La clasificación que se hace en la legislación Argentina es inconexa e irregular; dividiendo las infracciones en graves y de trascendencia menor; quedando la defraudación y el contrabando dentro de las graves.

La legislación Uruguaya no considera al ilícito tributario como un delito; por lo que las normas que configuran las infracciones tributarias y establecen las sanciones, no forman parte del derecho penal.

Sólo considera a la infracción de las disposiciones fiscales en el caso de los derechos aduaneros como el contrabando, sinónimo de delito y sancionado por el Código Penal.

Consideramos que con lo anterior se ha formulado un breve bosquejo de las diferentes tendencias encaminadas hacia la consideración o no de que los ilícitos fiscales deben dividirse en infracciones y delitos fiscales; observándose que no existe un criterio predominante, dándose tendencias para ambas consideraciones; sin embargo, nos inclinamos hacia la tendencia sustentada dentro de nuestra legislación; primeramente por

hacer la división entre los ilícitos considerados infracciones y los ilícitos encuadrados como delitos; y en segunda instancia por considerar las sanciones a los delitos fiscales, como sanciones penales.

Asimismo, se hace notar que aun y cuando algunas legislaciones no consideran dentro de su clasificación del ilícito tributario, al delito fiscal, si consideran como infracciones a verdaderos delitos como son el contrabando, la defraudación fiscal y la evasión fiscal; por lo que se puede concluir que aunque no se especifique la división entre las infracciones y los delitos fiscales, cada uno de ellos se encuentra perfectamente separado y sancionado dentro de cada legislación, cuando menos bajo el tipo genérico de infracciones.

D. LAS SANCIONES PARA LOS DELITOS FISCALES.

El Estado en uso de su soberanía expide las leyes que han de regir en el país, e impone su obediencia mediante castigos que en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones.

Estas forman parte esencial de la ley. Sin ese imperio - que obliga a obedecerlas, las leyes no serían normas jurídicas, sino reglas de observancia voluntaria; nadie sufriría - consecuencias por su incumplimiento.

Las penas por desobediencia a las leyes fiscales deben - estar previstas en la ley.

Las sanciones tienen dos fines principalmente: uno retributivo, esto es compensatorio de la alteración provocada por el ilícito en el orden jurídico y otro preventivo o intimidatorio que pretende disuadir de la comisión de futuras infracciones, tanto por el sancionado, como por el resto de la comunidad.

Todo el Derecho Tributario se halla preordenado a una sola finalidad; asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley y que, en consecuencia, también en el Derecho Penal tributario se encuentran inherentes a la motivación fiscal. Pero este reconocimiento no debe llevarnos al exceso de considerar que el establecimiento de sanciones tributarias, y

más particularmente de penas pecuniarias, tiene como designio primordial procurar al Fisco, por la vía específica de la sanción, una fuente de recursos que le compense de la pérdida de ingresos o que se dirija al acrecentamiento de estos últimos.

Lo razonable es pensar que, mediante el establecimiento de las sanciones de carácter punitivo, el legislador tributario persigue idénticos fines que en los restantes sectores del ordenamiento, es decir, finalidades de carácter preventivo e intimidatorio.

En los ilícitos tributarios es la sociedad jurídicamente organizada la víctima. Las sanciones tributarias deben tener verdadero carácter de penas. Ahora bien, la pena está caracterizada por dos notas, una de carácter negativo: no se impone para compeler al infractor el cumplimiento de una obligación o de un deber calculados, ni en concepto de pago por daños y perjuicios patrimoniales sufridos por la víctima; y otra de carácter positivo: se inflinge para reparar un daño ideal inmaterial por el quebranto causado en ciertos bienes jurídicos valiosos para toda la colectividad que el ordenamiento jurídico se ocupa de salvaguardar. En el delito tributario la colectividad es la que aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquella lleva consigo. El daño causado por el delito es la pérdida de recursos monetarios para el ente público, aunque también puede

consistir en el incumplimiento de deberes formales que indirectamente producen el incumplimiento de prestaciones económicas.

Muchas definiciones se han dado sobre la pena; nosotros sólo señalaremos algunas.

La pena es la reacción social jurídicamente organizada que contra el delito se establece.

Es el sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de una sentencia, al culpable de una infracción penal.

Es el mal que el juez inflinge al delincuente a causa de su delito, para expresar la reprobación social con respecto al acto y al autor.

Es el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente para conservar el orden público.

Para tratar de justificar la existencia de las penas, se han elaborado gran número de doctrinas, las cuales pueden reducirse a tres:

1. Teorías Absolutas.
2. Teorías Relativas.
3. Teorías Mixtas.

1. Para estas concepciones, la pena carece de una finalidad práctica; se aplica por exigencia de la justicia absoluta; -

si el bien merece el bien, el mal merece el mal. La pena es entonces la justa consecuencia del delito cometido y el delincuente la debe sufrir, ya sea a título de reparación o de retribución por el hecho ejecutado; de ahí que estas orientaciones abasolutas, a su vez, se clasifiquen en reparatorias y retribucionistas.

2. A diferencia de las doctrinas abasolutas que consideran a la pena como fin, las relativas la toman como un medio necesario para asegurar la vida en sociedad; esto es, asignan a la pena una finalidad en donde encuentra su fundamento.

3. Estas teorías intentan la conciliación de la justicia -- abasoluta, con una finalidad. De todas las teorías mixtas la más difundida es la que toma como base el orden moral, eterno e inmutable, preexistente a todas las cosas; junto al orden moral, existe el orden social igualmente obligatorio, correspondiendo a estos dos órdenes, una justicia absoluta y una relativa. Esto no es sino la misma justicia absoluta que desarrolla toda su eficacia en la sociedad humana por medio del poder social. La pena, considerada en si misma no es únicamente la remuneración del mal, hecha con peso y medida por un juez legítimo, pues es ilícito prever y sacar partido de los efectos que puede causar el hecho de la pena, mientras con -- ello no se desnaturalize y se le prive de su carácter de legitimidad.

Eugenio Cuello Calón parece adherirse a las teorías mixtas, al afirmar que si bien la pena debe aspirar a la realización de fines de utilidad social y principalmente de prevención del delito, también no puede prescindir en modo absoluto de la idea de justicia, cuya base es la retribución, pues la realización de la justicia es un fin socialmente útil y por eso la pena, aún cuando tienda a la prevención, ha de tomar en cuenta aquellos sentimientos tradicionales hõndamente arraigados en la conciencia colectiva, los cuales exigen el justo castigo del delito y dan a la represión criminal un tono moral que la eleva y enoblece. (19)

Para Cuello Calón la pena debe inspirarse en la consecución de los siguientes fines: obrar en el delincuente, creando en él, por el sufrimiento, motivos que le aparten del delito en lo porvenir y reformarlo para readaptarse a la vida social. Además, debe perseguir la ejemplaridad, patentizando a los ciudadanos pacíficos la necesidad de respetar la ley.

Indudablemente el fin último de la pena es la salvaguarda de la sociedad. Para conseguirla, debe ser intimidatoria, es decir, evitar la delincuencia por el temor de su aplicación; ejemplar, al servir de ejemplo a los demás y no sólo al delincuente, para que todos adviertan la efectividad de la amenaza estatal; correctiva, al producir en el penado la readaptación

(19) CUELLO CALON EUGENIO. Citado por Castellanos Tena Fernando. Ob. Cit. Pág. 307.

a la vida normal, mediante los tratamientos adecuados, impidiendo así la reincidencia; eliminatoria, ya sea temporal o definitivamente, según que el condenado sea un sujeto de posible readaptación a la vida social o se trate de sujetos incorregibles; y, justa, pues la injusticia acarrea males mayores, no sólo con relación a quien sufre directamente la pena, sino para todos los miembros de la colectividad al esperar que el Derecho realice elevados valores entre los cuales destacan la justicia, la seguridad y el bienestar sociales.

Las penas se pueden clasificar en:

1. Por su fin preponderante:

a. Intimidatorias.- Las que se aplican a sujetos no corrompidos.

b. Correctivas.- Las que se aplican a individuos ya maleados pero susceptibles de corrección.

c. Eliminatorias.- Las que se aplican a sujetos inadaptados peligrosos.

2. Por el bien jurídico que afectan en:

a. Contra la vida.

b. Corporales.

c. Contra la libertad.

- d. Pecuniarias
- e. Contra ciertos derechos.

El artículo 24 del Código Penal para el Distrito Federal establece: Las penas y medidas de seguridad son:

1. Prisión; 2. Tratamiento en libertad, semilibertad y - trabajo en favor de la comunidad; 3. Internamiento o trata--- miento en libertad de inimputables y de quienes tengan el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos; 4. Confinamiento; 5. Prohibición de ir a lugar determina do; 6. Sanción pecuniaria; 7. (Derogada); 8. Decomiso y pérdi da de instrumentos y objetos relacionados con el delito; 9. - Amonestación; 10. Apercibimiento; 11. Caución de no ofender; 12. Suspensión o privación de derechos; 13. Inhabilitación, - destitución o suspensión de funciones o empleos; 14. Publica ción especial de sentencia; 15. Vigilancia de la autoridad; - 16. Suspensión o disolución de sociedades; 17. Medidas tutela res para menores; 18. Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito; y las demás que fijen las leyes.

Reina confusión sobre lo que es propiamente una pena y - una medida de seguridad; a ambas se les denomina generalmente bajo la determinación común de sanciones.

La distinción radica en que mientras las penas llevan con sigo la idea de expiación y, en cierta forma, de retribución; las medidas de seguridad, sin carácter aflictivo alguno, inten tan de modo fundamental le evitación de nuevos ilícitos. - -

Propiamente deben considerarse como penas la prisión y la multa, y medidas de seguridad los demás medios de que se vale el Estado para sancionar y evitar la comisión de nuevos delitos.

Pero las medidas de seguridad no deben confundirse con los medios de prevención general de la delincuencia, éstos son actividades del Estado referentes a toda la población y en muchos casos tienen un fin propio, ajeno al Derecho Penal, aún cuando redunden en la disminución de los delitos, como la educación pública, el alumbrado nocturno, la organización de la justicia y la asistencia social; las medidas de seguridad recaen, en cambio, sobre una persona especialmente determinada en cada caso, por haber cometido un ilícito típico.

Después de haber hecho un estudio sobre las penas y establecido cuales sanciones tienen ese carácter, diremos que las únicas penas a que son susceptibles de sujeción los delitos fiscales son las penas privativas de libertad.

El Código Fiscal de la Federación establece que son sujetos a sanciones privativas de libertad los delitos de:

- a. Contrabando simple o calificado.
- b. Visitas sin mandamiento escrito.
- c. Delitos relacionados con el Registro Federal de Causantes.
- d. La defraudación fiscal genérica y específica.
- e. La disposición de bienes, sus productos o garantías de un crédito fiscal.

- f. Delitos relacionados con las declaraciones fiscales y la contabilidad.
- g. La alteración o destrucción aparatos de control, sellos o marcas oficiales.
- h. Robo de mercancías de recinto fiscal o fiscalizado.
- i. Encubrimiento en los delitos fiscales.
- j. La tentativa en los delitos fiscales. (20)

(20) Arts. 102 al 115 del Código Fiscal de la Federación.

E. LOS DELITOS FISCALES DENTRO DEL DERECHO VIGENTE EN MEXICO

El Artículo 95 del Código Fiscal de la Federación establece que son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I.- Concierten la realización del delito.
- II.- Realicen la conducta o hecho descritos en la ley.
- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro para su comisión.
- VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

De la clasificación anterior, se deduce que los delitos fiscales pueden ser cometidos por una sola persona o por varias; unos en grado de autores principales y otros en grado de participación.

A veces la naturaleza de determinados delitos requiere la pluralidad de sujetos, en donde la intervención de dos o más personas es una condición indispensable para la configuración del tipo.

En la mayoría de los casos, el delito es el resultado de la actividad de un individuo; sin embargo en la práctica dos o más hombres conjuntamente realizan un mismo delito; es entonces cuando se habla de la participación.

La participación consiste en la voluntaria cooperación de varios individuos para la realización de un delito, sin que el tipo requiera esa pluralidad.

Diversas teorías pretenden desentrañar la esencia de la participación; con un propósito sintetizador pueden reducirse a tres: De la causalidad; de la accesoriedad y, de la autonomía.

a. Teoría de la causalidad.- Objetivamente el delito se integra por una conducta, un resultado y un nexo causal. Ahora bien, con base en la causalidad se intenta resolver el problema de la naturaleza de la participación, al considerar code--lincuentes a quienes contribuyen, con su aporte, a formar la causa del evento delictivo; es decir que la verdadera causa - que liga a los partícipes del delito y que los hace responsables, es su concurrencia para la causación del hecho penalmente tipificado.

b. Teoría de la accesoriedad.- Recibe este nombre porque considera autor del delito sólo a quien realiza los actos u omisiones descritos en el tipo legal; la responsabilidad de los

partícipes depende de los auxilios prestados al autor principal, respecto del cual se tienen como accesorios; las conductas dependientes siguen la suerte de la principal. El delito producido por varios sujetos, único e indivisible, es resultante de una actuación principal y de otra u otras accesorias, correspondientes a los partícipes.

c. Teoría de la autonomía.- Para esta tendencia, el delito producido por varios individuos pierde su unidad al considerar que los concurrentes a la producción del evento delictivo realizan comportamientos autónomos y surgen así distintos delitos, cada uno de ellos con vida propia. Quienes intervienen ya no son partícipes, habida cuenta de su autonomía; por ende, a la actuación de uno no se le comunican las circunstancias de los demás. Sólo son admisibles "individualmente" las causas excluyentes de responsabilidad, o las calificativas y modificativas.

Esta corriente es clasificada de pluralística, por admitir varios delitos, en oposición a las dos anteriores llamadas unitarias, por estimar que el autor y partícipes producen un delito único.

De las teorías antes descritas se puede afirmar que la de la causalidad es la más apropiada para explicar la existencia y esencia de la participación; sin embargo, se requiere del exámen de las conductas concurrentes para establecer - - -

diferencias entre ellas y adecuar los tratamientos y las sanciones de modo personal, sobre la base del aporte no únicamente físico o material, sino psicológico, de cada sujeto. En consecuencia es dable admitir, en un mismo delito, distintos grados de participación, de donde se engendran diversas responsabilidades y penas diferentes.

Evidentemente si todos son causa de la infracción, no siempre lo serán en el mismo grado; éste estará en relación con la actividad o inactividad de cada uno, de donde surgen varias formas de participación.

Se puede distinguir entre responsables principales y accesorios. Autor principal es el que concibe, prepara o ejecuta el acto delictuoso; los delinquentes accesorios o cómplices son quienes indirectamente cooperan para la producción del delito.

Maggiore clasifica las formas de participación según el grado, la calidad, el tiempo y la eficacia. (21)

a. Según el grado, la participación puede ser principal y accesoria; mientras la primera se refiere a la consumación del delito, la segunda atiende a su preparación.

b. Según la calidad, la participación puede ser moral y física, comprendiendo la primera tanto la instigación como la

(21) MAGGIORE. Derecho Penal Argentino. Tomo II. Ed. De Palma. Buenos Aires. 1956. Pág. 258 y ss.

determinación o provocación; a su vez la instigación abarca, como subclases: el mandato, la orden, la coacción, el consejo y la asociación.

c. En razón del tiempo, la participación es anterior, si el acuerdo es previo a la comisión del delito y en tal momento - se precisa la intervención que en él lleva cada partícipe; - concomitante, si la temporalidad está referida al instante - mismo de la ejecución del delito; y posterior, cuando se comprenden actos que se ejecutan después del evento, pero con - acuerdo previo.

d. Según su eficacia, la participación es necesaria y no necesaria, de acuerdo con la naturaleza del delito, ya sea que éste exija o no, para su comisión, el concurso de personas.

Por lo tanto en los delitos fiscales quien o quienes cometan el ilícito pueden adoptar la figura de autor(es) principal(es) o de partícipes en la realización de la infracción típica.

Pero también pueden participar en un ilícito como encubridores. Es responsable en los delitos fiscales de encubrimiento, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en el, después de la ejecución del delito: (22)

I.- Con ánimo de lucro adquiriera, reciba, traslade u oculte

(22) Art. 96 del Código Fiscal de la Federación.

el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

II.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento es considerado tanto como un grado de la participación o como un delito específico.

El Código Penal lo considera como grado en la participación cuando consiste en favorecer al delincuente principal, mediante previo acuerdo a la ejecución del delito, con la realización de una acción anterior a la ejecución del delito mismo. (23)

El mismo ordenamiento en su artículo 400 dice: se configura el delito de encubrimiento cuando alguien:

I.- No procure por los medios lícitos que tenga a su alcance, impedir la consumación de los delitos que sabe van a cometerse, o se están cometiendo, si son de los que se persiguen de oficio;

(23) Art. 13 fracc. IV. Código Penal para el Distrito Federal.

II.- No haya tomado las precauciones indispensables para asegurarse de que la persona de quien recibió la cosa en venta o en prenda tendría derecho para disponer de ella; si resultare robada;

III.- Requerido por las autoridades, no dé auxilio para la investigación de los delitos o para la persecución de los delincuentes;

IV.- Preste auxilio o cooperación de cualquier especie al autor de un delito, con conocimiento de esta circunstancia, por acuerdo posterior a la ejecución del citado delito;

V.- Oculte al responsable de un delito, o los efectos, objetos o instrumentos del mismo, o impida que se averigüe, y

VI.- Adquiera, a sabiendas ganado robado.

De lo anterior se desprende que, cuando hubo acuerdo previo a la ejecución del delito, sobre el encubrimiento, este se debe considerar como una forma de participación; de lo contrario el sujeto únicamente podrá ser sancionado como simple encubridor en los términos del Artículo 400 citado.

Para el caso del delito de encubrimiento tipificado por el código penal, se establece una sanción de cinco días a dos años de prisión y multa de veinte a quinientos pesos.

En cambio para el encubrimiento a que se refiere el Código Fiscal de la Federación se establece como sanción la prisión de tres meses a seis años.

Cuando en la comisión o en cualquier forma de participación para la comisión de un delito, intervenga un funcionario o empleado público, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión. (24)

En el caso de la existencia de la tentativa en los delitos fiscales, ésta es punible.

La tentativa constituye uno de los grados del delito en general.

La doctrina ha establecido que el camino que recorre el delincuente para darle vida al delito, se puede dividir en dos fases: una interna o psíquica y otra externa o física.

El delito, en principio es un acto humano, y como todo acto humano es esencialmente una manifestación de voluntad, y toda manifestación de voluntad, o sea todo acto volitivo, comprende cuatro etapas, a saber: la concepción, la deliberación, la resolución y la ejecución.

Cuando se llega a la resolución ya se ha manifestado la voluntad, constituyendo un acto interno, acto que queda al

(24) Art. 97 del Código Fiscal de la Federación.

margen del Derecho Penal; siendo el acto determinante para la integración del delito aquél que se ejecuta, comprendiendo a la tentativa este concepto de ejecución.

A la fase interna corresponde la idea criminosa (concepción, deliberación y resolución) o sea un acto interno. En ésta fase no hay incriminación posible, ya que no constituye una acción criminosa, que es la que al Derecho Penal le interesa y sanciona.

En la fase externa (ejecución) el primer momento es la manifestación de la idea criminal que tiende a realizarse objetivamente en el mundo exterior. Esta manifestación de la idea se hace mediante actos preparatorios del delito. Estos actos preparatorios en general son equívocos, no revelan con claridad y precisión la voluntad de delinquir, de donde resultaría más dañoso que eficaz sancionarlos, dice Rossi; ya que no hay todavía en ellos un principio de violación de la norma penal, dice Manzini.

El siguiente momento de la fase externa lo constituye todo principio de ejecución, que sí es incriminable ya que en él se manifiesta un propósito unívoco, propósito que sí tiene relevancia para el Derecho Penal puesto que ya se ha manifestado objetivamente mediante una acción unívoca e idónea, ejemplo: el poseer una máquina para falsificar billetes, aunque -

no se haya puesto a funcionar, se considera como un principio de ejecución, ya que el destino de la máquina es unívoco, y - su sola posesión expresa objetivamente la intención delictuosa y entraña peligro de lesión.

Por último viene el momento de plena ejecución de la actión delictuosa; este momento presenta dos formas: la tentativa y la consumación.

La tentativa existe por la ejecución incompleta de un delito, o sea en tanto que la ejecución no se ha realizado por completo. Es posible que esto ocurra como cuando el sujeto activo suspende los actos de ejecución que consumirían el delito. Aquí nos encontramos en presencia del delito intentado o tentativa inacabada, o como cuando el sujeto activo realiza los actos idóneos para producir el resultado y este no se produce por causas externas, imprevistas o fortuitas, que es el caso del delito frustrado o tentativa acabada.

Procede hacer una distinción entre tentativa inacabada - por propio desistimiento, es decir desistimiento espontáneo - de la tentativa, y la tentativa inacabada por causas ajenas a la voluntad del sujeto, o sea un desistimiento condicionado o por interés. La primera arroja una peligrosidad menor que la segunda, pero las dos integran un momento en el camino que recorrer el delincuente para darle vida al delito "iter criminalis", que acredita un cierto grado de temibilidad.

El Código Fiscal de la Federación establece en su Artículo 98 que la tentativa, en el caso de los delitos previstos por ese ordenamiento, será punible cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

Este es el caso de la tentativa acabada o delito frustrado; en cambio si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito.

Este último caso es el de la tentativa inacabada por propio y voluntario desistimiento del sujeto activo, no punible.

Delito Continuado.

El Artículo 99 del Código Fiscal de la Federación hace referencia al delito continuado en materia fiscal, estableciendo que el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

El delito es continuado cuando se dan varias acciones y

una sola lesión jurídica. Es continuado en la conciencia y - discontinuo en la ejecución. Con razón para Carrara la continuidad en el delito debe buscarse en la discontinuidad de la acción.

Se dice que el delito continuado existe cuando se da:

- a. Unidad de resolución;
- b. Pluralidad de acciones (discontinuidad en la ejecución).
- c. Unidad de lesión jurídica.

Para el caso del delito continuado en materia fiscal, es te será sancionado hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, si el delito fuere instantáneo.

El Código Fiscal de la Federación tipifica como delitos fiscales:

1. El contrabando simple o calificado.
2. Las visitas sin mandamiento escrito.
3. Los delitos relacionados con el Registro Federal de Causantes.
4. La disposición de bienes, sus productos y garantías de un crédito fiscal.
5. Los delitos relacionados con las declaraciones fiscales y la contabilidad.
6. La alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales.

7. El robo de mercancías de recinto fiscal o fiscalizado.
8. La defraudación fiscal genérica y específica.

1. El Contrabando Simple o Calificado.

El Vigente Código Fiscal de la Federación, al igual que los anteriores, no nos da una definición expresa del delito de contrabando, sino que hace una enumeración de los actos que estima constitutivos de tal delito, al efecto, establece en su Artículo 102:

"Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I.- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.

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

III.- De importación o exportación prohibida.

También comete el 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 entregados legalmente por las autoridades o por

las personas autorizadas para ello".

Del exámen del artículo antes descrito, podemos afirmar que el delito de contrabando es un delito típico de acción - que no admite la omisión. La doctrina considera como delitos de acción aquellos que se efectúan por realización de un acto positivo del hombre y se caracterizan por ir siempre en - contra de una ley prohibitiva.

La acción, que consiste en introducir o extraer mercancías del país, necesariamente debe recaer sobre mercancías en tendiéndose como tales, en su forma más lata, a todo género u objeto que se pueda vender. En el contrabando el introducir-las o extraerlas constituyen actos positivos, por lo que es - un delito de acción; mientras que en los delitos de omisión - se ejecutan actos negativos o sea aquellos en que se deja de hacer algo que se debe hacer, en estos delitos se viola siempre un mandato.

La finalidad de la acción en el contrabando puede ser:

1. Omitir el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse por las mercancías que se introduzcan o extraigan.
2. Introducir-las o extraer-las sin el permiso necesario de la autoridad.
3. Introducir-las, cuando su importación o exportación este prohibida.

4. Extraerlas de recintos fiscales o fiscalizados sin la -- autorización necesaria.

Las presunciones en el delito de contrabando.

Según el Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación "Se presume cometido el delito de contrabando cuando:".

La presunción es el resultado de un proceso lógico que - consiste en pasar de un hecho desconocido a una presunción a través de otro conocido; el hecho conocido constituye el indicio.

Las presunciones se clasifican en:

- A. Legales, que son las que la ley establece;
- B. Humanas, aquellas que el juez formula fundándose en hechos probados en el juicio.

Las legales a su vez, se subdividen, en absolutas o sea juris et de jure, que son de derecho y por derecho, las cuales no admiten prueba en contrario y las relativas o sea juris tantum, que si admiten prueba en contrario.

En materia penal las presunciones legales son casi siempre, juris tantum, pues sólo en raros casos de excepción se presenta la presunción juris et de jure; en atención a que el fin del Derecho Penal es buscar la verdad histórica, rechazan

do toda situación que establezca una forma rígida de proceder.

El precepto del Código Fiscal de la Federación que nos ocupa establece nueve presunciones *juris tantum*, que dan por consumado el delito de contrabando:

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

El fundamento de esta presunción estriba en la consideración de que si las mercancías se hacen circular por los lugares y zonas de inspección y vigilancia sin cumplir con los requisitos legales, seguramente es con el propósito de omitir los impuestos aduanales.

2. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

Esta presunción se funda en que si se encuentran vehículos extranjeros, sin el permiso requerido, fuera de la región permitida, constituye un fuerte indicio de contrabando.

3. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías

que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

La no justificación de los faltantes o sobrantes de mercancía sin duda presentan una presunción de contrabando.

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

Al hacer la descarga en forma subrepticia, es decir, sin que las autoridades aduanales tengan conocimiento de ella; es indicio de contrabando, ya que estos artículos al ser trasladados a tierra, quedan sujetos a los requisitos y al pago de los impuestos que rigen para la importación definitiva.

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

Al encontrarse mercancías en estas circunstancias, se presume el contrabando.

6. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

También el encontrar mercancías en tales condiciones --

presume la existencia del contrabando.

7. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

Esta presunción se basa en la circunstancia de que si un buque que sólo debe transitar entre dos puntos de la costa del país y en un mismo litoral, no llega al puerto de su destino o antes toca uno extranjero, se pretende seguramente de exportar las mercancías sin cubrir el pago de los impuestos respectivos.

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

Cuando no se pueda probar la razón por la cual faltan mercancías en la carga, se presume el contrabando.

9. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Esta presunción se basa en que, si un avión, con mercancías extranjeras, no aterriza en un aeropuerto internacional, se entiende que lo hace en un lugar inhábil para el tráfico internacional, y con el propósito de incurrir en contrabando.

Otras Formas de Comisión en el Contrabando.

El delito típico de contrabando comprende la acción de introducir o extraer mercancías del país sin hacer el pago de los impuestos correspondientes. El Artículo 105 del Código Fiscal de la Federación establece otras formas de comisión del delito con una característica común a todas ellas, que es la de no sancionar directamente la importación o exportación ilegal, en estos casos la mercancía se encuentra ya dentro del país y lo que se sanciona es su tenencia o estancia en él, sin que se hayan satisfecho los requisitos legales correspondientes.

Dice el mencionado artículo: "Será sancionado con las mismas penas que el contrabando quien:

I.- Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.

II.- Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III.- Ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV.- Tenga mercancías extranjeras del tráfico prohibido.

V.- En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorize la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el registro federal de vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI.- Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, y en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

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

VIII.- Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o previsionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

Para los efectos de lo citado anteriormente se considerarán mercancías de uso personal:

a. Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos

personales, excepto joyas.

b. Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

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

En razón a la estancia legal en el país de las mercancías extranjeras, esta se comprueba con:

a. La documentación aduanal exigida por la ley.

b. Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c. Factura extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.

d. La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente. (25)

El Contrabando Calificado.

El Artículo 107 del Código Fiscal de la Federación, establece que el delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

(25) Artículo 106 fracción II. del Código Fiscal de la Federación.

I.- Con violencia física o moral en las personas.

II.- De noche o en lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III.- Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV.- Usando documentos falsos.

La necesidad de agravar una pena, cuando se presentan si tuaciones que revisten un mayor peligro para los bienes jurídicos que la ley penal tutela, es la que determina la creación de las calificativas.

La calificativa no constituye una acción separada del contrabando, sino una calidad de la acción con la que se come te el contrabando. Si la calificación fuera una actividad ajena o separada al contrabando se estaría en el caso de la acumulación real de delitos; pero su unidad o mejor su vinculación estrecha con el contrabando, no impide que la calificación pueda constituir un nuevo delito en tanto que esa calificativa revista determinado aspecto. Al respecto el citado artículo en su último párrafo establece que en el caso que la calificativa constituya otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

La calificativa puede obedecer:

- a. A circunstancias de ejecución que concurren en el momento en que se consuma el delito.
- b. A circunstancias de tiempo que concurren en el momento en que se consuma el delito.
- c. A circunstancias de la calidad del agente que concurren en el momento en que se consuma el delito.

A continuación analizaremos las circunstancias calificativas, a que se refiere el Código Fiscal de la Federación:

PRIMERA CIRCUNSTANCIA CALIFICATIVA.- Esta obedece a formas de ejecución en el momento de cometerse el delito: Con violencia física o moral en las personas.

Generalmente se entiende por violencia la fuerza que se realiza sobre algo. La violencia sobre las personas puede ser física (vis abasoluta) o moral (vis compulsiva). La violencia física es la fuerza ejercida sobre la persona de un individuo para obligarlo a guardar determinada situación que su voluntad rechaza. La violencia moral es la coacción efectuada sobre la voluntad de un sujeto mediante la amenaza de un mal.

La violencia debe constituir una forma de comisión del delito y por lo tanto, estar íntimamente vinculada a él. Si no se presenta unida al delito no constituirá una calificativa sino un acto separado que originará la acumulación real.

En este caso la agravación de la penalidad se justifica considerando que quien realiza una importación o exportación ilícita haciendo uso de la violencia, demuestra mayor peligrosidad que aquel que realiza la importación o exportación también ilícitamente pero sin recurrir a la violencia.

SEGUNDA CIRCUNSTANCIA CALIFICATIVA.- Esta calificativa - hace alusión a circunstancias de tiempo y de lugar en el momento de ejecución de los delitos; estas circunstancias son:

1. Que se cometan de noche los delitos.
2. Por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

El considerar la noche para la calificativa tiene su fundamento en la circunstancia de que durante ella la visibilidad disminuye considerablemente restando eficacia a la vigilancia, constituyendo un aliciente para la perpetración de los delitos por la posibilidad de que queden impunes, demostrando con ello los delincuentes mayor peligrosidad.

Cuando se cometa el contrabando por lugares no autorizados para la entrada o salida del país de mercancías se está - demostrando con ello mayor peligrosidad y también mayores posibilidades de impunidad lo que hace necesarias las penalidades mayores.

TERCERA CIRCUNSTANCIA CALIFICATIVA.- Esta circunstancia se refiere a determinada calidad que se da al sujeto activo en el momento de la comisión del delito: Ostentándose al autor como funcionario o empleado público.

No cualquier cargo de empleado o funcionario público es suficiente para facilitar el contrabando, sino sólo aquellos que por su elevada categoría o por la naturaleza de la función que desarrollan quebrantan la eficacia aduanal y facilitan la consumación del delito.

CUARTA CIRCUNSTANCIA CALIFICATIVA.- Esta calificativa se refiere a las formas de ejecución del delito; esto es cuando para ejecutar el contrabando se utilizan documentos falsos. - Documentos falsos son aquellos que no son auténticos o sea - que no provienen de los empleados o las personas autorizadas para expedirlos y aquéllos en que se han alterado los datos - que contienen.

La Penalidad en el Contrabando.

El multicitado ordenamiento fiscal en su Artículo 104 establece las penas para el contrabando simple y estima que: El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I.- De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos no excede de \$ 300,000.00 -

II.- De tres a nueve años de prisión, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$ 300,000.00.

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

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

IV.- De tres meses a seis años, cuando no sea posible de terminar el monto de los impuestos omitidos con motivo del - contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías de - aquéllas si son producidas antes del contrabando.

En términos generales para la fijación de una sanción se puede atender al daño causado o a la intención del delincuente, o sea al elemento objetivo o al elemento subjetivo.

La consideración exclusiva del elemento objetivo para la fijación de la sanción responde a los lineamientos de la Escuela Clásica, en la que se separa la entidad delictiva del -

sujeto infractor y la consideración del factor subjetivo es propia de las escuelas modernas, que preocupadas por la peligrosidad y readaptación del delincuente estiman que lo que debe fundamentalmente tomarse en cuenta, es el conocimiento del delincuente, y no el cambio efectuado en el mundo exterior.

Nuestro derecho en los delitos de daño patrimonial se inclina francamente hacia la postura objetiva, la que ha tratado de atenuar con la fijación de mínimos y máximos, dentro de los cuales el órgano jurisdiccional tomando en cuenta elementos diversos al daño causado, puede prudentemente fijar la sanción adecuada.

En conclusión, podemos decir que la penalidad en el contrabando es típicamente objetiva, en virtud de que se toma en cuenta el valor de los impuestos omitidos, salvo lo establecido en la fracción IV cuando no es posible fijar el monto de los impuestos omitidos.

Cuando se trate del contrabando calificado las sanciones correspondientes se aumentarán de tres meses a tres años de prisión, a las que corresponderían si se tratase del contrabando simple; estas mismas sanciones se aplicarán a la calificación para los delitos de equiparación al contrabando sancionados por el Artículo 105 del Código Fiscal de la Federación.

2. Las Visitas sin Mandamiento Escrito.

El Artículo 114 del Código Fiscal de la Federación establece la imposición de tres meses a seis años de prisión, como sanción, a los funcionarios o empleados públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad competente.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, como una garantía que no podrá restringirse ni suspenderse, la de que: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento" (Artículo 16).

Sin embargo, esta garantía queda violada cuando funcionarios o empleados públicos ordenen o practiquen visitas domiciliarias sin mandamiento escrito; lo que se contempla como un delito fiscal tipificado y sancionado por el Artículo precedente.

3. Los Delitos Relacionado con el Registro Federal de Causantes.

El Artículo 110 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses o tres años de prisión a quien:

I.- Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en

el registro federal de contribuyentes por más de un año con--
tado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que -
se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser -
presentada por otro, aún en el caso en que éste no lo haga.

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

III.- Use más de una clave del registro federal de con--
tribuyentes.

IV.- Se atribuya como propias actividades ajenas ante el
registro federal de contribuyentes.

El ordenamiento citado anteriormente trata varios casos -
en los cuales se afecta al interés fiscal en su aspecto patri-
monial. Las conductas comprendidas tienen que causar perjui-
cio al fisco en su patrimonio para ser relevantes.

En el caso de que, quien se encuentre en los supuestos -
anteriormente citados subsane la omisión o informe del hecho
a la autoridad fiscal antes de que ésta la descubra o medie -
requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión noti-
ficada por la misma, tendiente a la comprobación del cumpli--
miento de las disposiciones fiscales; no se formulará quere--
lla en su contra por los delitos que hubiere cometido, pero -
subsanare a tiempo.

4. La Disposición de Bienes, sus Productos o Garantías de un Crédito Fiscal.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 112 establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales, que con perjuicio del Fisco Federal disponga para sí o para otro de bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de - - - \$ 500,000.00; cuando exceda esa cantidad, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Los elementos constitutivos de este delito son:

1. Que un depositario o interventor designado por las autoridades fiscales, disponga para sí o para otro del bien depositado, sus productos o garantías de un crédito fiscal.

2. Que el valor de lo dispuesto sea, en un caso, menor de \$ 500,000.00; y en otro, mayor de esa cantidad.

5. Los Delitos Relacionados con las Declaraciones Fiscales y la Contabilidad.

Estos delitos se sancionan con prisión de tres meses a tres años de prisión, y se tipifican cuando se:

1. Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.
2. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad - con diferentes contenidos.
3. Destruya, total o parcialmente los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o fiscales, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos. - (Art. 111).

En cualquiera de los casos anteriores, se puede afirmar que la realización de las conductas tipificadas tiene por intención defraudar al fisco, omitiendo o tratando de omitir el pago de una contribución causada.

6. La Alteración o Destrucción de aparatos de control, sellos o marcas oficiales.

Este delito se encuentra tipificado en el Artículo 113 - que dice: "Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o -- destruya las máquinas registradoras de operación de caja en -- las oficinas recaudadoras".

Son elementos constitutivos de este delito:

- A. La alteración o destrucción de los aparatos de control, sellos o marcas oficiales.
 - B. Que los aparatos de control, sellos o marcas oficiales -- hayan sido colocados con fines fiscales o con otro fin.
 - C. La alteración o destrucción de las máquinas registrado-- ras de operación de caja en las oficinas recaudadoras.
7. El Robo de Mercancías de Recinto Fiscal o Fiscalizado.

El Artículo 115 del Código Fiscal de la Federación establece al respecto que: "Se impondrá de tres meses a seis -- años de prisión, al que se apodere de mercancías que se en--- cuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo -- robado no excede de \$ 100,000.00; cuando exceda de esta cantidad, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías".

Del texto de este artículo se desprende que son necesaa--

rias las siguientes circunstancias para que proceda el delito respectivo:

A. Que la mercancía robada se encuentre bajo el dominio fiscal. Se entiende así cuando las mercancías se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado bajo la guarda y el control de las autoridades fiscales; cuando las mercancías no han sido entregadas a sus destinatarios por no haber cubierto los impuestos correspondientes o por cualquier otra razón legal. Igual para su destrucción o deterioro.

B. Que el valor de lo robado, deteriorado o destruido sea menor o mayor a \$ 100,000.00, para que proceda una u otra sancción.

Este artículo se refiere al robo y al daño en propiedad ajena, que en la legislación penal se equiparan. (Art. 399 del Código Penal)..

8. La Defraudación Fiscal Genérica y Específica.

Es éste, lo mismo que el contrabando, uno de los delitos fiscales más importantes.

En un país como el nuestro las consecuencias de la evasión fiscal, revisten tal gravedad que todos los recursos disponibles, siempre resultan insuficientes para todas las obras de infraestructura, de mejoramiento, de educación, necesarias

para merecer, en el concierto mundial, el privilegiado título de "desarrollado". La defraudación fiscal es un peligro social y más que un peligro, un mal real.

Para la definición del fraude genérico, se tomaron en consideración dos elementos: a) La actividad mediante la cual se comete el fraude; y b) La dirección hacia la cual va enderezada esta actividad; resultando de ello, como primer elemento, la presencia del engaño o el mantenimiento en un error y, como segundo, la finalidad de lograr mediante esa conducta criminal, la omisión en el pago total o parcial de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación consigna la defraudación genérica, cuyos elementos son:

- A. Hacer uso de engaños o aprovecharse de errores; y
- B. La omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El engaño es la mutación o alteración de la verdad; el error consiste en otorgar a la realidad calidades que no posee. En el engaño el sujeto activo conoce la realidad y en virtud de este conocimiento, la desvirtúa con el objeto de hacer caer

al sujeto pasivo en el error, o sea que éste acepte como cali
dades de la realidad algo que esta no posee. El engaño com--
prende un acto de conocimiento (de la verdad) y otro de voluntu
dad (alteración de la verdad), elementos que determinan que -
la defraudación fiscal sea un delito exclusivamente intencio--
nal o sea que no admite la culpa.

En la defraudación, como en todo delito fiscal, el suje--
to pasivo es el fisco, pero el que resulta engañado no es es--
te, sino la persona física empleada por la Secretaría de - -
Hacienda para que se haga cargo de determinada función rela--
cionada con la recaudación de los impuestos, a ésta persona y
no al fisco, es a quien se hace creer algo que no corresponde
a la realidad.

En el engaño el sujeto pasivo es receptor de la supuesta
verdad que el sujeto activo le presenta, mientras que en el -
error la falsa realidad la obtiene el sujeto pasivo sin que -
intervenga para nada el sujeto activo quien sólo se abastiene
de hacerle ver su error, aprovechando ésta situación para elu
dir total o parcialmente el pago de alguna contribución u ob--
tener un beneficio indebido.

El Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, esta
blece los casos de defraudación específica, y establece: "Será
sancionado con las mismas penas del delito de defraudación --
fiscal, quien:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para -- efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro - del plazo que la ley establezca, las cantidades que por con-- cepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal".

La primera fracción consigna casos de falsedad. En los - ingresos la falsedad consiste en declarar como monto de los - mismos, uno que es inferior al verdadero, con la consecuente lesión al patrimonio fiscal.

En la segunda fracción se establece la infracción a la - obligación de un tercero de retener al causante el impuesto - respectivo, para trasladarlo a las autoridades fiscales.

Por lo que toca a la fracción tercera, esta se refiere a la acción por la cual una persona se hace sujeta al beneficio de un subsidio o un estímulo fiscal, con lo cual también se - le considera como defraudador fiscal.

Para los efectos de la defraudación fiscal, tanto genérica como específica, se establece como sanción la prisión de - tres meses a seis años de prisión si el monto de lo defraudado

no excede de \$ 500,000.00; y cuando lo defraudado exceda de esa cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Cuando alguien hubiera obtenido un beneficio indebido o hubiere omitido el pago de una contribución y lo entrega espontáneamente con sus recargos, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; no se formulará querrela en su contra.

La Prosecución de los Delitos Fiscales.

Para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

1. Formule querrela, tratándose de los delitos de:
 - a. Equiparación al contrabando.
 - b. Defraudación fiscal.
 - c. Equiparación a la defraudación fiscal.
 - d. Relacionados con la inscripción en el registro federal de causantes.
 - e. Relacionados con las declaraciones fiscales y la contabilidad.

f. Disposición de bienes, sus productos o garantías de un crédito fiscal.

g. Visitas sin mandamiento escrito.

2. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicios en el caso de los delitos de:

a. Contrabando.

b. El robo de mercancías de recinto fiscal o fiscalizado.

3. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás delitos, bastará la denuncia ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales que se persiguen por querrela se pueden sobreseer a petición de la Secretaría de Hacienda, 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; siempre y cuando se haga antes que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

C A P I T U L O IV.

EL DERECHO TRIBUTARIO Y

EL DERECHO PENAL.

A. EL PROBLEMA DE LA UBICACION DEL DERECHO TRIBUTARIO DENTRO DE LAS RAMAS DEL DERECHO.

Ya hemos visto que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumpliendo o incumpliendo, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

El Derecho Tributario nace en virtud de un proceso histórico-constitucional. El ejercicio del poder fiscal, o sea, - del poder del imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y su base constitucional.

El Derecho Tributario forma parte integrante del Derecho Público y tiene autonomía dogmática; además dentro de este sistema jurídico caben varias divisiones:

- a. El Derecho Tributario Sustantivo.
- b. El Derecho Tributario Formal.
- c. El Derecho Constitucional Tributario.

- d. El Derecho Procesal Tributario.
- e. El Derecho Penal Tributario.
- f. El Derecho Internacional Tributario.

a. Se llama Derecho Tributario Sustantivo o Material al conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributario y los supuestos - que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo.

Esta parte del Derecho Tributario corresponde a lo que - en el Derecho Civil se conoce como Derecho de las Obligaciones, y es por tanto el derecho de las obligaciones tributarias. La vinculación lógica y necesaria al tributo es lo que caracteriza a esta parte del Derecho Tributario. Las relaciones sustantivas son siempre relaciones obligatorias, cuyo contenido es la prestación del tributo, es decir, el pago de una cantidad de dinero o de bienes en especie.

Dentro de lo que se llama Derecho Tributario, sólo el - llamado Derecho Tributario Sustantivo tiene autonomía dogmática o científica.

b. El Derecho Tributario Formal es el conjunto de normas - que regulan la actividad de la Administración Pública que se

encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos, y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.

Las relaciones formales no tienen el contenido de crédito que poseen las relaciones sustantivas; no existe entre -- ellas identidad ni tampoco analogía de materia. Entre las relaciones formales y las sustantivas se establece, sin embargo, una vinculación de finalidad, puesto que aquellas están encaminadas a tutelar a estas, de manera tal que la Administra---ción tiende a la ejecución de las normas de Derecho Tributario sustantivo.

c. El Derecho Constitucional Tributario es el conjunto de -- normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como coordinan los diversos poderes tributarios que existen en los Estados Federales. Determinan los límites temporales y espaciales en que se ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes. (1)

Las normas del Derecho Constitucional Tributario son lógica y estructuralmente anteriores a las del Derecho Tributario sustantivo y formal.

d. El Derecho Procesal Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las --

(1) VILLEGAS, HECTOR, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ed. de Palma, Buenos Aires, 1965, Página 163.

controversias que surgen entre el Fisco y los contribuyentes. La mayor parte de estas normas se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación; aplicándose supletoriamente las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles.

e. El Derecho Penal Tributario es el conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos en materia tributaria. Pueden ser delitos o simples infracciones. Determina también las sanciones que se imponen a los transgresores.

Las normas sancionatorias del Derecho Tributario no son parte del Derecho Tributario propiamente dicho, sino que -- esencialmente constituyen un derecho sancionatorio.

f. El Derecho Internacional Tributario está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.

Por otra parte, entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado se establecen relaciones que pueden adoptar una doble configuración.

-- Por una parte la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria cuya estructura intrínseca es análoga a la

relación obligatoria de Derecho Privado, de manera tal que - las disposiciones de este en materia de nacimiento, extinción, etc., le son aplicables supletoriamente a la primera.

- En otros casos, las normas del Derecho Privado son extrañas a la regulación de la relación tributaria, pero deben tenerse presentes en virtud de que el hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria, está constituido - por un negocio jurídico de derecho privado.

Sin embargo, aún y cuando el Derecho Tributario tiene relación con otras ramas del derecho, goza de autonomía.

Por último podemos concluir que el Derecho Tributario se relaciona con todas aquellas ciencias que proporcionan a la - administración tributaria los elementos necesarios para organizar y encaminar su actividad en las diversas tareas que al Estado se encuentran encomendadas.

B. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y SU ASIMILACION AL DERECHO PENAL COMUN:

1. Concepto, Características y Diferencias entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común.

Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de lo contrario, el incumplimiento de la obligación sería potestativo y no obligatorio para el particular.

El Derecho Tributario es un conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, y está provisto de medios adecuados con que exigir al causante el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales como son las sanciones.

Muchas discusiones se han suscitado acerca de si el Derecho Penal es uno sólo o si debemos hablar de un Derecho Penal Tributario, autónomo del Derecho Penal Común. Para esto debemos decir que: el Derecho Penal es uno, por cuanto a sus principios generales sobre los actos y sanciones son comunes, o sea penar todo acto o hecho contrario a la ley.

El Derecho Penal Tributario sólo se aparta del Derecho Penal Común en algunos aspectos, pero parten de la misma base común.

Lomelí Cerezo definió al Derecho Penal Tributario como - el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan - los intereses fiscales de la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco. (2)

Podemos dividir al Derecho Penal Tributario en dos grandes partes:

- Derecho Penal Tributario 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; y

- Derecho Penal Tributario Judicial; constituido por el - conjunto de normas jurídicas penales que tipifican y sancio- nan hechos que tienen el carácter de delitos y cuya aplica- ción ha sido encomendada, en su actividad juzgadora, a la Au- toridad Judicial.

Las diferencias que se pueden apreciar entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común son las siguientes:

1a.- Para el primero se concibe la reparación civil y la delictual. Para el segundo sólo da lugar a la reparación del daño.

(2) LOMELI CEREZO MARGARITA, El Poder Sancionador, Ed. Cecesa, México, 1961, Pág. 183.

2a.- Para el Tributario se sancionan los hechos delictivos y los hechos u omisiones no delictivas. Para el Común sólo se sancionan los hechos delictuosos.

3a.- En el Derecho Penal Tributario se sanciona tanto a las personas físicas como a las morales. En el Derecho Penal Común se sanciona sólo a las personas físicas.

4a.- El Derecho Penal Tributario imputa al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias. El Derecho Penal Común sólo puede sancionar al ente capaz, dado que el incapaz no es responsable.

5a.- El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria como los agentes de retención. El Derecho Penal Común sólo puede sancionar a los que intervienen en la comisión del delito y los que encubren a éstos.

6a.- En el Derecho Penal Tributario el dolo se presume, salvo prueba en contrario. En el Derecho Penal Común el dolo no se presume.

7a.- Para el primero a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño. Para el segundo, tiende al castigo corporal y secundariamente a la reparación del daño.

En el derecho privado la finalidad de la sanción consiste

en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte. Esa sanción - puede derivar de un acuerdo entre las partes o de la ley.

En el derecho penal la finalidad de la pena es infringir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

En el Derecho Penal Tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el causante cumpla puntualmente sus - obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que estén a cargo del Estado.

La pena o sanción en el Derecho Tributario es manifestación de defensa pecuniaria en virtud de que con ello el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o resarcimiento moratorio y constituye una fuente de recursos independiente, por cuanto que - la recaudación por este concepto es bastante elevada.

2. Las Sanciones Dentro del Derecho Penal Tributario y Dentro del Derecho Penal Común.

El Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen - obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al causante el debido respeto de sus obligaciones fiscales; entre esos medios encontramos las sanciones.

Estas sanciones tienen por objeto conseguir que los sujetos pasivos cumplan con las situaciones jurídicas pasivas de diverso contenido, que van desde obligaciones que no tienen - por objeto una prestación pecuniaria a obligaciones que tienen dicho contenido; reprimiendo las violaciones de las leyes tributarias, disuadiendo a los sujetos de infringirlas en el futuro. Estas sanciones son establecidas no sólo para imponer al sujeto que ha transgredido las normas, consecuencias - desfavorables, sino también para alejar al sujeto pasivo o al tercero de la tentación de violar las normas que están establecidas en defensa del interés financiero del ente impositor, esto es, de conseguir los ingresos a través de los tributos. Por tales razones las sanciones adquieren una gran importancia en el campo tributario donde en muchos casos el cumplimiento de la prestación tributaria se deja a la iniciativa - del contribuyente salvando el ulterior control por parte del ente impositor.

El Derecho Penal Tributario es el conjunto de normas que regulan las sanciones imponibles a los particulares o a los entes administrativos, sujetos a la potestad tributaria del Estado, que han dado lugar a ellas por la comisión de una infracción a las obligaciones impuestas por la relación tributaria.

Su especialidad ha dado lugar a una rama del Derecho Tributario que se conoce con ese nombre y cuyos principales problemas son: su encuadramiento dentro del Derecho Tributario, sus relaciones con el Derecho Penal, la regulación de los elementos de la infracción tributaria, la tipificación de las conductas que constituyen la infracción y el régimen de las sanciones con que pueden castigarse las infracciones tributarias.

La sanción tributaria es la medida perjudicial para los bienes jurídicos de la persona que ha infringido la norma de la misma clase. Su necesidad es evidente para evitar la desigualdad ante la Ley Tributaria, creando una coacción psicológica que evite la natural tendencia al fraude fiscal para defender el Interés Público y obtener el ingreso no satisfecho.

Los principios generales de las sanciones tributarias se derivan de la legalidad, la potestad tributaria y la autonomía del Derecho Financiero:

1°.- En virtud del principio de legalidad, dada la naturaleza punitiva de las sanciones, no cabe una sanción que no esté previamente prevista por la ley.

2°.- Por el principio de la potestad tributaria, la Administración es libre de apreciar las circunstancias concurrentes en la conducta del infractor, y es posible una acumulación de sanciones sobre un mismo hecho o la de sanciones principales y accesorias.

3°.- Aunque el contenido de las sanciones tributarias es similar al de la pena, se distingue de ésta por sus principios y por su propia naturaleza, ya que la sanción tributaria es la misma en su naturaleza, que el crédito fiscal, y sigue el mismo régimen recaudatorio que la deuda tributaria.

Las sanciones dentro del Derecho Penal Tributario pueden agruparse en tres categorías genéricas, que son:

- . Personales
- . Pecuniarias
- . De otro tipo.

. La sanción personal supone una serie de medidas sobre la persona o los derechos del infractor que pueden afectar a su dignidad personal o a su libertad de locomoción o a la de ejercer determinadas profesiones o actividades.

. La multa o recargo es la sanción pecuniaria por excelencia y es graduable entre un máximo y un mínimo o múltiplo del crédito incumplido, teniendo en cuenta la gravedad de la infracción y la conducta del autor de la misma.

. Otras prestaciones económicas accesorias de la deuda tributaria no tienen consideración de sanciones y serán compatibles con ellas, como los intereses y demás recargos aplicables por demora, aplazamiento o ejecución forzosa de la deuda principal.

La extinción de las sanciones tributarias se rige por las siguientes normas:

a. El hecho que normalmente extingue la sanción es su cumplimiento o pago, con lo cual se agotan como es natural todos sus efectos legales.

b. Aunque la muerte del infractor extinga sus obligaciones penales, en las tributarias la sanción pecuniaria se transmite a sus herederos. Por la misma razón las sanciones pasan al sucesor del tributo.

c. La prescripción puede operar de dos formas: por la de la sanción o por la de la infracción; en el primer caso se decretó una sanción que no fué ejecutada por el transcurso del tiempo; en el segundo porque no llegó a sancionarse a tiempo.

d. La sanción puede extinguirse por otros medios como la - anulación en vía de recurso o la revocación del acto sancionador.

Las sanciones dentro del Derecho Penal Común pueden clasificarse en intimidatorias, según se apliquen a sujetos no - corrompidos; las correctivas a individuos ya maleados y las - eliminatorias a inadaptados peligrosos.

Por el bien jurídico que afectan e atendiendo a su naturaleza, pueden ser; contra la vida (pena capital); corporales (azotes, marcas, mutilaciones); contra la libertad (prisión, - confinamiento, prohibición de ir a lugar determinado); pecu-- niarias (multa, reparación del daño); contra ciertos derechos (destitución de funciones, pérdida o suspensión de la patria potestad y la tutela, etc.).

El Artículo 24 del Código Penal vigente, nos dice que - las penas y medidas de seguridad son: 1.- Prisión; 2.- Tra- tamiento en libertad, semilibertad y trabajo en favor de la - comunidad; 3.- Internamiento o tratamiento en libertad de - inimputables y de quienes tengan el hábito o la necesidad de consumir estupefacientes o psicotrópicos; 4.- Confinamiento; 5.- Prohibición de ir a lugar determinado; 6.- Sanción Pecuniaria; 7.- (Derogada); 8.- Decomiso y pérdida de instrumentos y objetos relacionados con el delito; 9.- Amonestación;

10.- Apercibimiento; 11.- Caución de no ofender; 12.- Suspensión o privación de derechos; 13.- Inhabilitación, destitución o suspensión de funciones o empleos; 14.- Publicación especial de sentencia; 15.- Vigilancia de la autoridad; 16. Suspensión o disolución de sociedades; 17.- Medidas tutelares para menores; 18.- Decomiso de bienes correspondientes al enriquecimiento ilícito; y las demás que fijen las leyes.

La acción penal y la pena se extinguen por los siguientes medios extintivos:

- a. Cumplimiento de la pena.- Si el delincuente cumplió la pena señalada, evidentemente el Estado carece ya de interés alguno sobre el particular; luego, el cumplimiento constituye una causa extintiva de la sanción.
- b. Muerte del delincuente.- Tanto la pena como la acción penal se extinguen por muerte del infractor; excepto la reparación del daño y la de decomiso de los instrumentos con que se cometió el delito y de las cosas que sean efecto u objeto de él. (Artículo 91 del Código Penal). En virtud de que nuestra constitución prohíbe las penas trascendentales, una vez acaecida la muerte del infractor, no es dable sancionar, porque de hacerlo se castigaría, de hecho, a los familiares y por lo mismo se trataría de la imposición de penas prohibidas constitucionalmente.

- c. Amnistía.— De conformidad con lo establecido por el Artículo 92 del Código Penal, la amnistía extingue tanto la acción penal como las sanciones impuestas (salvo la reparación del daño).
- d. Indulto.— El indulto sólo produce la extinción de la pena. Suele distinguirse el indulto gracioso del necesario. El primero es potestativo para el Ejecutivo; el segundo se concede cuando se concluye que no fue cometido el delito por el sentenciado, o al dictarse una nueva ley que suprima al hecho realizado el carácter de delito. (Artículos 96 y 97 del Código Penal).
- e. Perdón y consentimiento del ofendido.— El perdón del ofendido por el delito produce, en determinados casos, la extinción del ejercicio de la acción penal y, por excepción, la de la ejecución. Sólo opera esta causal de extinción, tratándose de delitos perseguibles por querrela de parte y si se otorga dicho perdón antes de pronunciarse sentencia en segunda instancia y el reo no se oponga a su otorgamiento. (Artículo 93 del Código Penal).
- f. Rehabilitación.— La rehabilitación no extingue la acción, sólo el derecho de ejecución. El Artículo 99 del Código Penal, establece que la rehabilitación tiene por objeto reintegrar al condenado en los derechos civiles, políticos o de familia que

había perdido en virtud de sentencia dictada en un proceso o en cuyo ejercicio estuviere suspenso.

g. Prescripción.- La prescripción es un medio extintivo, - tanto de la pena cuanto de la acción penal. Opera por el sólo transcurso del tiempo. (Artículo 100 del Código Penal).

Con la prescripción, el estado circunscribe su poder de castigar a límites temporales, excedidos los cuales, considera inoperante mantener la situación creada por la violación - legal incurrida por el agente.

La prescripción se puede operar con respecto a la acción y con respecto a la pena.

Conviene tener presente que la prescripción hace desaparecer el derecho del Estado de perseguir o de ejecutar la pena, pero no elimina al delito, que queda subsistente, con todos sus elementos, pero sin la consecuencia final de la aplicación de la pena misma. El delito no se extingue, se esfuma la posibilidad de castigarlo.

Las medidas de tratamiento de inimputables se extinguen:

Cuando el inimputable sujeto a una medida de tratamiento se encontrare prófugo y posteriormente fuera detenido, la ejecución de la medida de tratamiento se considerará extinguida si se acredita que las condiciones personales del sujeto no - corresponden ya a las que hubieran dado origen a su imposi--- ción.

3. La Necesidad y Utilidad de la Asimilación del Derecho Penal Tributario por el Derecho Penal Común; y el Establecimiento de un Capítulo Especial, Dentro del Código Penal, Dedicado a EL DELITO E INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SUS SANCIONES.

Llamamos Derecho Penal Tributario o Fiscal al 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.

Podemos enunciar como características del Derecho Penal Tributario las siguientes:

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

. Contiene un catálogo de penas tan amplio como el Derecho Penal Ordinario, siendo las más importantes la privación de la libertad y la multa.

. Se distinguen de otras ramas penales administrativas por que su punto de referencia es proteger el patrimonio del Estado, tanto permanente como transitorio, y que tiene como sanción típica la multa.

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

Siendo verdadero Derecho Penal, el Derecho Penal Tributario está regido por los mismos principios del Derecho Penal Ordinario, si bien es cierto que en algunos casos se producen ciertas particularizaciones.

Esos principios son:

a. Principio de legalidad.- El principio de legalidad, contenido en el Artículo 14 de la Constitución Federal, exige que tanto las hipótesis delictuosas o contravencionales, como las sanciones que les corresponden, deben establecerse por 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 crea 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 infracciones simples.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha reconocido, en lo relativo a las multas, cuando sostuvo que; si las multas que impongan las autoridades administrativas no se ajustan estrictamente a la ley, contra ellas procede conceder el amparo, por lo que puede hacerse extensivo para las demás sanciones.

b. Principio de irretroactividad.- El Artículo 14 Consti

tucional prohíbe dar efectos retroactivos a las leyes en perjuicio de persona alguna, así como se prive a nadie de la libertad, de la vida, de las propiedades, posesiones o derechos sino conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En lo concerniente a la materia tributaria o fiscal, esta garantía significa que en ningún caso puede castigarse a alguien por la violación de una disposición administrativa o fiscal aplicando la sanción que establezca una ley expedida con anterioridad al hecho, o bien que no puede considerarse como infracción el hecho u omisión que no estaba tipificada como tal en la ley vigente en el momento en que se realizó, sino en un ordenamiento posterior.

El principio constituye no sólo una garantía constitucional, sino en materia administrativa también un principio relativo a la legalidad, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación puede conocer de la aplicación retroactiva de una ley. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido la competencia del Tribunal Fiscal para calificar la constitucionalidad de los actos de las autoridades administrativas. (3)

Además, y como es reconocido en el Derecho Penal, es posible jurídicamente la aplicación de la ley posterior más benigna.

(3) BOLETIN DE INFORMACION JUDICIAL, número 89, tesis en Revisión Fiscal 136/1953, de la Sala Auxiliar, X-1955, Pág. 526.

c. Principio de "non bis in idem", ninguna persona puede ser juzgada dos veces por el mismo delito.

Este principio se encuentra consignado en el Artículo 23 de la Constitución Federal. Ahora bien, el Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación dispone que: la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Lo anterior implica que un hecho puede tener el carácter de simple infracción, que se castiga con multa y simultáneamente, el carácter de delito que se castiga con privación de la libertad, y por esto quien comete el hecho puede ser sometido a dos procesos, uno de carácter administrativo para castigar la infracción administrativa, y otro de carácter judicial para castigar el delito con pena de privación de libertad.

d. Principio de personalidad.- El principio de la personalidad de la pena o de la sanción deriva consecuencias importantes acerca de la transmisibilidad de las mismas o de su extensión a terceras personas.

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 respecta 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 ciertas infracciones, por virtud de la presunción de culpabilidad que se basa en las relaciones especiales existentes entre las personas que la ley considera como responsables de la infracción y aquellas que realizaron los hechos constitutivos de la misma; por ejemplo, el patrón y sus dependientes.

El hecho de que los principios que rigen el Derecho Penal Ordinario puedan aplicarse al Derecho Penal Tributario sirven como fundamento para poder considerar, que este último no tiene una materia o campo de aplicación propios determinados inequívocamente, pues no existe diferencia esencial o cuantitativa entre los delitos y las contravenciones, y una misma transgresión pueden revestir uno u otro carácter según lo determine el legislador. Tampoco tiene un cuerpo de principios exclusivos, sino que necesitan recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas a los principios del Derecho Penal general.

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. (4)

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación en sus Artículos 100 y 101 establece la aplicación supletoria del Código Penal en materia federal, en lo relativo a la acción penal y su prescripción, y a la condena condicional; además de todo lo no previsto por el mismo Código Fiscal para los delitos fiscales. Por lo que el problema ha sido resuelto legislativamente en México estableciendo la unidad entre el Derecho Penal Ordinario y el Derecho Penal Tributario.

El Tribunal Fiscal de la Federación, desde el 16 de mayo de 1938, sentó la tesis jurisprudencial de que es aplicable a las penas administrativas la doctrina general penal, expresando que seguía en este punto al criterio de los tratadistas Fritz Fleiner y Adolfo Merkl y concluyó de que en materia de sanciones administrativas rige el principio de que no hay pena sin ley, así como de que las penas no pueden ser aplicadas por analogía, o por mayoría de razón. (5)

Las I Jornadas Luso - Hispano - Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en Curia (Portugal) en

- (4) SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Hacienda y Derecho, Vol. II Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, Pág. 213.
- (5) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, Compilación de Tesis del Pleno 1937-1948, Pág. 109.

1967 aprobaron entre otras cosas, la siguiente conclusión:

"5° - 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 aplicadas por la autoridad judicial, y las segundas pueden ser aplicadas por la Administración Pública".

C O N C L U S I O N E S

De las anteriores consideraciones y de las hechas a lo largo del presente trabajo, podemos concluir que son más las semejanzas y puntos de identidad que unen al Derecho Penal Tributario y al Derecho Penal Común que las que los separan; y por lo tanto es viable, correcta y aceptable la postura que propongo de asimilar los preceptos reguladores de la materia Penal Tributaria a los que sancionan la Penal Ordinaria, estableciendo dentro del Código Penal un capítulo dedicado a esta materia; por lo que podemos resumir todo nuestro pensamiento en los siguientes puntos conclusorios:

PRIMERO.- Debe fortalecerse, cualquiera que sea la naturaleza de la sanción que se aplique a determinadas infracciones fiscales, la tendencia a incorporar al derecho tributario penal las conquistas más significativas del derecho penal común.

SEGUNDO.- Debe eliminarse en lo posible la violación del principio "non bis ídem", tanto en el estricto ámbito del Derecho Penal Tributario, para evitar la acumulación de penas por infracciones diferentes resultantes de una misma acción, aplicando los principios del concurso ideal que ha elaborado el derecho penal común; como entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común, a fin de evitar que una misma

acción constituya delito tributario y delito criminal.

En lo que respecta al concurso ideal, debe decirse que es aquel en el que por medio de una sola acción u omisión del agente, se llenan dos o más tipos legales y por lo mismo se producen diversas lesiones jurídicas, afectándose consecuentemente, varios intereses tutelados por el Derecho.

El Artículo 59 del Código Penal para el Distrito Federal, establece que: 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.

Al sancionar y tipificar los delitos fiscales en el mismo ordenamiento jurídico que los delitos comunes se eliminaría la posibilidad de que con una misma acción se configurarían dos delitos.

TERCERO.- Debe afirmarse en el ámbito del Derecho Penal Tributario el principio de la aplicación de la ley más benigna. Esto significa que al aplicar el principio de la irretroactividad, que establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, no queda impedido el juzgador de aplicar la nueva ley cuando es más benigna en el tratamiento de la violación cometida por una persona.

CUARTO.- La culpabilidad en sentido amplio, debe ser --

reconocida como requisito ineludible para la existencia de la infracción punible y no deben establecerse presunciones de culpabilidad *juris et de jure* ni delitos objetivos. Esto significa que para la conformación de los delitos fiscales debe tomarse en cuenta la existencia del dolo o la culpa, y no solamente la existencia de un hecho o acción y un resultado; dado que el grado de culpabilidad influye directamente en la sanción aplicable al sujeto infractor.

QUINTO.- La responsabilidad de las personas morales o jurídicas debe ser eliminada, imputándose las infracciones a quienes efectivamente las hayan cometido y a los partícipes, sean ellos cómplices, instigadores o encubridores.

El Código Penal ha admitido tímidamente la responsabilidad de las personas morales, en su Artículo 11, al disponer que: 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 le 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 suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública.

Sin embargo, debe considerarse que los delitos fiscales tienen como sujetos activos de ellos a las personas físicas - que actúan como órganos de las personas morales. Ello en virtud de la redacción de los preceptos legales que hacen imposible interpretar que sean las personas morales las que los cometen.

SEXTO.- La inconvertibilidad de la sanción pecuniaria en pena corporal debe mantenerse, precisamente porque la valoración social y política de la infracción fiscal por parte del legislador, al establecer la pena pecuniaria, ha puesto de manifiesto el criterio de no someter a pena corporal la infracción cometida.

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 transgresiones a las disposiciones legales se castigan con multas, que más que para aumentar los ingresos del Estado se establecen para que el infractor recienta un castigo por la violación cometida.

Además el Código Fiscal, en ninguno de sus preceptos establece o considera la posibilidad de la convertibilidad de las multas por penas privativas de libertad.

SEPTIMO.- Deben considerarse aplicables supletoriamente al Derecho Penal Tributario, en cuanto no se disponga diferentemente, los principios del Derecho Penal Común. Dado que como se ha explicado anteriormente, no se diferencian sustancialmente uno de otro.

OCTAVO.- Finalmente, la asimilación del Derecho Penal Tributario por el Derecho Penal Ordinario ante el estudio realizado resulta, a mi juicio, de enorme utilidad dogmática y práctica; dado que al considerarse al Derecho Penal Tributario como una parte del Derecho Penal Común, que mejor que encuadrarlos y recopilarlos en un mismo ordenamiento jurídico. Siendo una de sus ventajas, que al estar recopiladas en un mismo ordenamiento, sólo la autoridad judicial será la legalmente competente para conocer, tanto de las violaciones a las disposiciones fiscales que traigan como consecuencia una infracción, como a las que produzcan delitos; dejando a un lado la potestad sancionadora de la autoridad administrativa.

Por otra parte la política fiscal es de naturaleza sumamente ejecutiva y, por tanto, las soluciones a los problemas concretos que afronta la administración pública en la materia requieren de la misma naturaleza; y una solución en lo que respecta a el problema de la codificación y sanción de los delitos e infracciones fiscales es la que planteamos en el presente trabajo, o sea, la creación de un capítulo dentro del

Código Penal dedicado a esta materia, para dar respuesta a la necesidad de estructurar funcionalmente dichas disposiciones para evitar, en la medida de las posibilidades, la criminalidad, y además simplificando la función legal, fiscal y penal, sobre esta materia.

Sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario o fiscal no es sino una parte del derecho penal y por lo tanto que mejor que codificarlos como uno sólo en un mismo ordenamiento jurídico.

B I B L I O G R A F I A

1. ANDREOZZI, MANUEL.
Derecho Tributario Argentino, Tomo I, Buenos Aires, Editora Argentina, 1951.
2. BERLIRI, ANTONIO.
Principios de Derecho Tributario, Traducción Española, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1964.
3. BOLETIN DE INFORMACION JUDICIAL.
Asociación Nacional de Funcionarios Judiciales.
4. CARRETERO PEREZ,
Derecho Financiero, Madrid, Editorial Santillana, 1968.
5. CASTELLANOS TENA, FERNANDO.
Lineamientos Elementales de Derecho Penal, México, Editorial Porrúa, 1977.
6. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION,
Editorial Porrúa, México, 1984.
7. CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL.
México, Editorial Porrúa, 1984.
8. CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.
México, Editorial Porrúa, 1984.
9. CUELLO CALON, EUGENIO.
Derecho Penal, Parte General, Tomo I, Volumen II, Barcelona, Bosch Casa Editorial, 1971.

10. DE JUANO, MANUEL.

Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Rosario, Editorial Molachino, 1963.

11. DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.

Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1981.

12. FRAGA, GABINO.

Derecho Administrativo, México, Editorial Porrúa, 1979.

13. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.

Derecho Financiero, Volúmenes I y II, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1969.

14. HERNANDEZ ESPARZA, ABDON.

El Delito de Defraudación Fiscal, México, Editorial Botas, 1962.

15. JARACH, DINO.

Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Liceo Profesional Cima, 1969.

16. JIMENEZ DE ASUA, LUIS.

La Ley y el Delito, Buenos Aires, Editorial Sudamericana, 1980.

17. LERDO DE TEJADA, FRANCISCO.

Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado, México Editorial IEE. S.A., 1980.

18. LOMELI CEREZO, MARGARITA.

Derecho Fiscal Represivo, México, Editorial Porrúa, 1979.

19. LOMELI CEREZO, MARGARITA.

El Poder Sancionador, México, Editorial Cecsca, 1961.

20. MARGAIN MANATOU, EMILIO.

Introducción al Derecho Tributario en México, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969.

21. MAGGIORE.

Derecho Penal Argentino, Tomo II, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1956.

22. MEZGER, EDMUNDO.

Tratado de Derecho Penal, Traducción de José Arturo Muñoz, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, Tomo I.

23. MOTO ZALAZAR, EFRAIN.

Elementos de Derecho, México, Editorial Porrúa, 1966.

24. PAVON VASCONCELOS, FRANCISCO.

Manual de Derecho Penal Mexicano, México, Editorial - Porrúa, 1978.

25. PORTE PETIT, CELESTINO.

Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. México, Editorial Porrúa, 1980.

26. PLUGIESE, MARIO.

Derecho Financiero, Traducción Española, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1946.

27. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

Compilación de Tesis del Pleno 1937 - 1948.

28. SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO.

Hacienda y Derecho, Volumen II, Madrid, Instituto de -
Estudios Políticos, 1962.

29. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.

30. VILLALOBOS, IGNACIO.

Derecho Penal Mexicano, Parte General, México, Editorial
Porrúa, 1975.

31. VILLEGAS, HECTOR.

Curso de Finanzas; Derecho Financiero y Tributario, -
Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1965.