



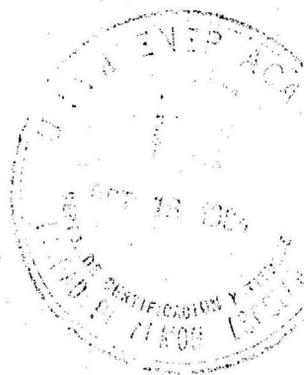
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

E.N.E.P.

ACATLAN

FACULTAD DE DERECHO

"LA DEFRAUDACION FISCAL"



TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

HECTOR ANDRES ORTIZ COLUNGA



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

INTRODUCCION.

La defraudación fiscal en México y en el Mundo -- ha existido siempre, o por lo menos desde que un gobierno, -- cualquiera que sea su tipo de régimen, haya establecido distintas clases de TRIBUTOS A LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS A ESE ESTADO DE DERECHO.

En los inicios de esta Figura Jurídica; algunos-- sectores de Estudiosos del Derecho y Doctrinarios de las más-- diversas corrientes de esta ciencia, no sabían delimitar claramente en que rama del Derecho debería de estar la "Defraudación Fiscal o Fraude al Fisco".

Generalmente se le daba el carácter de un delito-- propiamente dicho, ya que no existía expresamente en Ley Fiscal alguna; posteriormente al verse tipificado este delito -- en algunas leyes fiscales y que a su vez estas quedaban encuadradas en otras leyes de naturaleza administrativa y que en conjunto formaban la organización y funcionamiento de la Administración y Hacienda Pública del Estado, surgieron diversas corrientes doctrinarias avocadas al estudio de este temadoso.

Al respecto, a través del tiempo y actualmente, -- aún existen teorías y estudios doctrinarios para determinar -- a que rama del Derecho pertenece "la Defraudación Fiscal", -- y para poder ubicar someramente a este delito sin que desde -- luego sea definitiva su clasificación fue preciso emprender -- esta investigación jurídica.

La labor de realizar un estudio en el ámbito del Derecho se encuentra configurada entre otras cosas, por la búsqueda sistemática de datos, leyes, teorías, doctrinas, -- estudios diversos, usos, costumbres, legislaciones extranjeras, etc., de interés, aprovechamiento y aplicación; algunas lo fueron, pero eso puede llegar a decirse después de haberlos conocido y comprendido, y que para tal efecto la búsqueda fue ardúa pero atractiva y de utilidad, sus obstáculos -- fueron tantos y tan grandes como uno los quisiera afrontar -- para llegar en última instancia a obtener un conocimiento -- relativo del conocimiento absoluto de una ciencia como es la del Derecho.

Al recorrer un camino dentro de ella, y que en relación a este tema de estudio la bibliografía en este -- país es aún escasa, más no por eso algunas obras dejan de -- ser profundas; por lo mismo es indispensable recurrir a la -- búsqueda de autores extranjeros que traten este punto y que -- además también son contados los que han analizado este delito; sin tomar en cuenta que no fue nada fácil obtener esa -- información aquí en México, pero soslayando esas vicisitudes, se pudo llegar a la conclusión de esta tesis, que siguiendo -- el lector pausadamente su contenido encontrará dentro de todo el esfuerzo posible que se realizó, los antecedentes históricos, el significado, su estructura y naturaleza jurídica del delito de Defraudación Fiscal.

Siendo así, se puede llegar a la culminación de un eslabón más que llegue a configurar en el desarrollo inicial de una trayectoria, en la cual el principio y el fin, --

de la misma podrá ser hasta donde cada quien se lo proponga.

Consciente se está que la presente Tesis quedará como un estudio más en la amplia ciencia del Derecho, y que ojalá sea de utilidad para la prosecución de un Proyecto --- posterior contribuyendo en esta forma con un punto adicional en el espacio de la Ciencia Jurídica.

Cabe hacer la observación que durante la elaboración de ésta tesis, el Código Fiscal de la Federación tuvo las siguientes modificaciones en lo que respecta a su entrada en vigencia y - es por eso que cuando en éste trabajo se hace mención al Código -- Fiscal de la Federación de 1982 aún no se llevaban a cabo las precedentes reformas que a continuación se señalan .

El Código Fiscal de la Federación vigente, fue expedido el 30 de diciembre de 1981 y publicado en el " Diario Oficial " de la Federación el 31 de diciembre del mismo año .

Originalmente, en el artículo primero transitorio del - Código en cuestión se había establecido que :

" Este Código entrará en vigor en toda la República - el día primero de octubre de 1982 " .

Posteriormente, por decreto de fecha 30 de septiembre de 1982, publicado en el " Diario Oficial " de la federación, se - reformó el artículo primero transitorio del Código en estudio, que dando así :

" Este Código entrará en vigor en toda la República - el día 10. de abril de 1983 " .

Finalmente, la ley que establece, reforma, adiciona - y deroga diferentes disposiciones fiscales, publicada en el " Diario Oficial " de la Federación el 31 de diciembre de 1982, expedida el día 28 del mismo mes y año, reformó el artículo 10. transitorio del Código citado, quedando como sigue :

" Este Código entrará en vigor en toda la República - el 10. de Enero de 1983, excepción del título VI del procedimiento contencioso administrativo que iniciará su vigencia el 10. de abril de 1983 " .

Así mismo, a partir de la vigencia del Código antes - citado, éste derogó al Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1966 que se le denominaba de 1967, porque entró en vigor en toda la República el 10. de abril del mismo año, - habiéndose publicado en el " Diario Oficial " de la federación el 19 de enero de 1967 .

1. CAPITULO PRIMERO

"DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO"

1.1 CONCEPTOS GENERALES.

Para poder ubicar el concepto del Derecho Penal Administrativo es menester entrar en el campo del Derecho - Administrativo. Así, tenemos que "El Derecho Administrativo es un complejo de normas y de principios de derecho público interno que regula las relaciones entre los entes públicos- y los particulares o entre aquellos entre sí, para la satisfacción concreta, directa e inmediata de las necesidades -- colectivas, bajo el orden jurídico estatal". (1)

El Derecho Administrativo pertenece al Derecho- Público por la índole de los sujetos intervinientes -Estado y administrado- por la naturaleza de la actividad que realiza la administración, por la especie de las relaciones posibles que todo ello determina entre el Estado y el adminis-- trado, y, finalmente, por la materia regulada ("organiza -- ción" y "funcionamiento" de la Administración Pública). De lo anterior se deduce que, en estos supuestos, el Estado, - actuando en ejercicio de sus prerrogativas de "Poder", se - halla colocado en un plano superior frente al administrado, lo que determina que las normas pertinentes no sean, como - el Derecho Privado, de "coordinación", sino de "subordina--

1) Villegas Basavilbaso B. "DERECHO ADMINISTRATIVO".- Tomo I, Página 77, Editorial T.E.A.- Tipográfica - Editora Argentina, Buenos Aires, 1949.

ción" imponen "obligatoriedad", o sea que la condición de - la obligación establecida en las normas es una voluntad extraña al administrado. Las relaciones de esa disciplina no - se establecen entre sujetos iguales, sino entre el particular y un órgano de la Administración o entre Organos Administrativos entre los cuales existen relaciones de subordinación o supraordinación, rasgo característico de las normas - integrantes del Derecho Público. (2)

"Incluido el Derecho Administrativo en el Derecho Público, a éste, la generalidad de la doctrina lo clasifica en interno y externo. El primero -Derecho Público interno- regula relaciones entre el Estado y los particulares sujetos a la soberanía Estatal; el segundo -Derecho Público Internacional e Interestatal- regula únicamente relaciones - entre Estados. En la actualidad el Derecho Administrativo -- es una rama "autónoma" del Derecho Público Interno".(3)

"El Derecho Administrativo se diferencia del Derecho Privado en cuanto a que la organización de la Administración Pública está regida y sus actividades se realizan -- por reglas y procedimientos jurídicos que le son propios, -- y que difieren de aquellos que rigen la actividad de las personas privadas. Ello surge de las siguientes características del Derecho Administrativo, que lo hacen autónomo frente al Derecho Privado".

2) Marienhoff Miguel S.- "TRATADO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO".- Tomo I, Página 140. Editorial GLEM, S.A. Buenos Aires, 1965.

3) Villegas Easavilbaso B., "DERECHO ADMINISTRATIVO",- Tomo I, Página 76. Editorial T.E.A. , Tipográfica - Editora Argentina, 1949.

- A) "La Administración tiene prerrogativas de las que no disponen las personas privadas. Ella puede dar órdenes, imponer unilateralmente obligaciones a -- los administrados, y, en ciertos supuestos, hacer ejecutar directamente esas órdenes y obligaciones -- sin necesidad de recurrir al Juez".
- B) "En caso de conflicto con los administrados, la Administración podrá, en ciertos supuestos, y de --- acuerdo con la Legislación vigente, resolverlos directamente por su propia cuenta, sin necesidad de recurrir al órgano jurisdiccional".
- C) "También la Administración tiene obligaciones que no corresponden a los particulares, como en los -- casos de crear empresas análogas a las privadas, - de hacerlas funcionar de una manera regular y continua y respetar la igualdad de los usuarios en la prestación del servicio".(4)

El Derecho Administrativo moderno construye sus propios principios, doctrinas y normas, las que se caracterizan por la independencia del Derecho Privado, porque es inconveniente aplicar a situaciones que regula el interés general, normas que se refieren a intereses particulares. Es precisamente la protección de este interés general el que explica las prerrogativas del poder público y correlativamente -- las obligaciones diversas que le incumben. El Estado no debe

4) María Díez Manuel.- "DERECHO ADMINISTRATIVO".
Tomo I, Página 273, Editorial Bibliográfica -
Argentina S. R.L. Buenos Aires, 1963.

prescindir de su condición privilegiada de poder público en todos los casos, pues el interés general debe predominar -- sobre cualquier interés privado.

No debe olvidarse que en nuestra Legislación y en la propia teoría administrativa -se acepta por vía de excepción- que la Administración se someta a un régimen de -- Derecho Privado o a un sistema mixto, como en los casos de las Empresas de Participación Estatal.

El objeto del Derecho Administrativo es la Administración Pública.

"Administración es la actividad permanente, concreta y práctica, del Estado que tiende a la satisfacción - inmediata de las necesidades del grupo social y de los individuos que lo integran". (5) De modo que Administración es una actividad encaminada a lograr un fin. Pero la Adminis--tración antes de ejercer su actividad, debe organizarse --- creando sus órganos y fijándoles su competencia. No es concebible la actividad o funcionamiento de la Administración Pública sin previa "organización". Así, el Derecho Adminis--trativo tiene por objeto a la Administración y su "conteni--do" lo forma la organización y el "funcionamiento" de la -- Administración Pública.

Ahora bien, si el contenido del Derecho Adminis--trativo fuese vinculado exclusivamente a la organización --

5) Marienhoff Miguel S.- "TRATADO DE DERECHO ADMINIS--TRATIVO".- Tomo I, Página 142, Editorial GLEM S.A. Buenos Aires, 1965.

y al funcionamiento de la Administración, se trataría de un contenido muy lato y un tanto impreciso.

Para evitarlo y obtener una noción más concreta se puede decir que al Derecho Administrativo, aparte de la organización y funcionamiento de la Administración Pública, le corresponde reglar todo lo perteneciente a la forma en que se manifiesta la actividad administrativa, lo cual constituye las diversas relaciones que nacen de sus diferentes actividades.

En términos generales, el contenido que la doctrina le asigna al Derecho Administrativo, está constituido:

- A) Por la Organización Administrativa.
- B) Por el funcionamiento de la Administración Pública.
- C) Por las diversas relaciones que nacen de la actividad administrativa (6)

Desde luego, hay quienes sustentan otros criterios.

Por último, tenemos que en el Estado Moderno --- la satisfacción de las necesidades colectivas se realiza -- por medio de los servicios públicos y a tal extremo que la-

6) Marienhoff Miguel S.- "TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO".- Tomo I, Página 142, Editorial GLEM S.Á. Buenos Aires, 1965.

mayoría de los fines de la Administración son por aquéllos - cumplidos. La organización y el funcionamiento no interrumpido de los mismos crea relaciones de derecho cuyo régimen pertenece exclusivamente al Derecho Administrativo.

Si todas las necesidades colectivas fuesen satisfechas mediante los servicios públicos, sería incuestionable este criterio para la definición del Derecho Administrativo, pero existen necesidades colectivas que no son cumplidas por esa institución. Los establecimientos de utilidad pública, científicos, piadosos, literarios, docentes, etc., están regidos, en parte, por el Derecho Administrativo, y, sin embargo, no se encuentran organizados como servicio público.

"El servicio público asevera Bielsa, en el Derecho Administrativo es casi todo, pero no todo. En suma esta disciplina no se agota en los servicios públicos, a no ser que a esta palabra se le dé una significación amplísima, más análoga a la realización de un fin público que a lo que corrientemente se entiende por servicio público". (7)

"Puede entonces, afirmarse que el Derecho Administrativo regula la creación, funcionamiento y organización de los servicios públicos, pero esta regulación no es todo el -

7) Gascón y Marín José.- "TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO".- Madrid 1928, Tomo I, Página 58 citado -- por Villegas Basalvibaso B.- Derecho Administrativo Tomo I, Página 54, Editorial T.E.A.. Tipográfica -- Editora Argentina, Buenos Aires, 1949.

Derecho Administrativo". (8)

Toda ciencia especializada tiene necesariamente - que ser expuesta en relación con las demás ciencias, ya que - no es posible separar en absoluto una disciplina particular - de la plenitud de los conocimientos humanos, en virtud de la solidaridad de los mismos. El estudio de estas relaciones per- mitirá determinar el objeto propio de la ciencia especializa- da, señalar el método más adecuado de investigación, fijar -- sus límites y conocer sus elementos diferenciales.

El Derecho Administrativo es evidentemente una --- ciencia jurídica.

De ahí se deduce que no pueda ser expuesto con abs- tracción de las demás ciencias jurídicas, porque la unidad -- del Derecho es un presupuesto de su propia construcción. Las- ciencias jurídicas, como todas las ciencias, no están separa- das por distancias abismales ni es posible suponerlas con lí- mites insalvables dentro de sus respectivos campos". (9)

Ahora bien, por lo que a nuestro estudio concierne trataremos de explicar el origen del Derecho Penal Administra- tivo, su contenido, su ámbito de aplicación, y, las relacio--

8) Este criterio es aceptado por Bullrich R.- "CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO", Buenos Aires, 1929.- Tomo I Página 18 citado por Villegas Basavilbaso B.- Dere- cho Administrativo. Tomo I, Página 77, Editorial R.E. A. Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1949.

9) Villegas Basavilbaso B.- "DERECHO ADMINISTRATIVO.- To- mo I, Página 79, Editorial T.E.A.. Tipográfica Edito- ra Argentina, Buenos Aires, 1949.

nes con el Derecho Penal Común y el Derecho Fiscal.

1.2. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA
ADMINISTRACION PUBLICA.

La palabra sanción, se usa, en un sentido lato y genérico, para indicar cualquier medio de que se vale el Legislador para asegurar la eficacia de una norma. En un sentido -- más técnico, la sanción indica la consecuencia dañosa que el-- Legislador une al hecho de aquéllos que violan la norma, como consecuencia de su acción y como medio de restaurar el orden - jurídico turbado. Por ello, en este sentido, no sería verdadera sanción la nulidad, la prescripción y la caducidad, ya que serían medios de actuación directa de la norma jurídica. La -- sanción, en cambio, es siempre un medio indirecto que el Legis-- lador ha establecido para obtener la observancia de la norma.-- (10)

"Es necesario distinguir la sanción de la coac -- ción. Si bien es cierto que puede recurrirse a la vía coacti-- va para que una sanción se cumpla, también es evidente que ésta constituye un medio de policía administrativa de tratamien-- to independiente. La coacción se encamina al cumplimiento de - lo ordenado contra la voluntad del obligado a ello; la san --- ción es un medio represivo que se pone en marcha en -----

10) Zanobini G.- "LE SANZIONI AMNISTRATIVE".- Turín 1924, Página 1, citado por María -- Díez Manuel. Derecho Administrativo.- To-- mo I, Página 239 Editorial Bibliográfica- Argentina, Buenos Aires, 1963.

virtud de no haberse cumplido la obligación". (11)

Podemos distinguir tres clases de sanciones: " En el campo del Derecho Privado, en el Penal y en el Administrativo. Con respecto a las sanciones en el campo del Derecho -- Privado, cabe decir que todas las normas de ese Derecho tienen como sanción general y común la obligación del resarcimiento del daño. La sanción penal típica es la pena. Siendo la pena una sanción propia de la Norma Penal, no es, sin embargo, la sanción común y general de toda otra norma jurídica, porque - muchas normas jurídicas, sean de Derecho Público o de Privado, no se encuentran en la Ley Penal ninguna sanción. Por otra -- parte, la sanción penal se establece para asegurar la obser-- vancia de obligaciones que están impuestas simplemente por -- normas de Derecho Penal. Por eso se considera que los precep-- tos a los cuales la pena sirve de sanción son preceptos de -- Derecho Penal. El precepto Penal puede alguna vez coincidir - con los de otras ramas del Derecho, pero ello es absolutamen-- te casual e indiferente. Los dos preceptos actúan cada uno en su propio campo y se hace valer cada uno con sus propios me-- dios y sus propias sanciones". (12)

11) Garrido Falla F.- "LOS MEDIOS DE POLICIA Y LA TEORIA DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS". en Revista de la Administración Pública No. 28 Página 33 citado por - María Diez Manuel, Derecho Administrativo. Tomo I, -- Página 240, Editorial Bibliográfica Argentina, Bue-- nos Aires, 1963.

12) Zanobini G.- "LE SANZIONI ADMINISTRATIVE", Turín --- 1924, Página 3 citado por María Diez Manuel. Derecho Administrativo, Tomo I, Página 240 Editorial Biblio-- gráfica Argentina , Buenos Aires, 1963.

La sanción propia del Derecho Privado no puede confundirse con la sanción del Derecho Penal. En efecto, la sanción de Derecho Privado, tiene en cuenta un resarcimiento en interés particular de la víctima de la violación, mientras -- que la sanción de Derecho Penal se establece en el interés -- general. Por lo demás, la sanción de Derecho Penal es una pena y la de Derecho Privado no puede considerarse tal.

En cuanto a la sanción administrativa, se ha definido diciendo que es una pena en sentido técnico, cuya aplicación constituye para la Administración un derecho subjetivo.

1.3 FUNDAMENTO DE LA POTESTAD SANCIONADORA.

La potestad sancionadora en manos de la Administración es enteramente necesaria ya que es un complemento de la potestad de mando o imperativa.

Basavilbaso, "define la potestad de mando diciendo que es la facultad que posee la Administración de dictar órdenes y obligar a su cumplimiento. (13) Esta sola no sería suficiente para asegurar el cumplimiento de la órdenes y mandatos, puesto que siempre será indispensable la coerción. Que se traduce en sanción correctiva y disciplinaria. La Administración tiene a su cargo el funcionamiento regular y continuo de los servicios públicos. Y, como tal es una vasta empresa, que no-

13) Villegas Basavilbaso B.- "DERECHO ADMINISTRATIVO". Tomo II, Página 232, Editorial T.E.A., Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1950.

puede funcionar, sin la observancia de una fuerte disciplina externa e interna. Privarla de un poder sancionador que la - mantenga, es privarla de defensa y condenar al desorden su - labor. De aquí la existencia de la potestad sancionadora, -- que no considera los delitos sino las faltas, y que por con siguiente, deja expedita la acción de los Tribunales de Jus- ticia para castigar las acciones que trasciendan de lo ilícito administrativo y entrañen el campo de lo penal". (14)

La potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones anti-jurídicas.

Esta potestad sancionadora, en el Derecho Mexicano encuentra su base jurídica en la Constitución Política -- de los Estados Unidos Mexicanos.

Estructurado el marco jurídico de esta figura se tiene que la norma constitucional que propiamente da origen a las normas administrativas, es el Artículo 73, Fracción -- XXX, de la Sección III, del Capítulo II, del Título Tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; que se refiere a las facultades del Congreso. El artículo -- 73 mencionado dice:

14) García Oviedo Carlos.- "INSTITUCIONES DE DERECHO ADMINISTRATIVO", Sevilla 1927, Página 181, citado por Villegas Basavilbaso B.- Derecho Administrativo, Tomo II, Página 239, Editorial T.E.A. - Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1950.

"El Congreso tiene facultad:.....
Fracción XXX.- Para expedir todas las Leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas -- las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

Y como complemento a lo anterior, se encuentra el artículo 89, Fracción I, del mismo Ordenamiento que a la letra dice:

"ARTICULO 89:- Las facultades y obligaciones -- del Presidente son las siguientes:
Fracción I:- Promulgar y ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en - la esfera administrativa a su exacta observan--cia....."

Siendo así, en este caso, la Ley Administrativa - adquiere su plena validez jurídica para su debida publica--ción y observancia.

También dentro de la formación de la estructura-- jurídica de la facultad sancionadora está el Artículo 16 -- Constitucional, que autoriza a la autoridad Administrativa- a verificar y comprobar a que se hayan acatado las disposi-- ciones fiscales, Reglamentos Gubernamentales, de Policía -- y Sanitarios.

En base a lo transcrito en su último párrafo Ar-- tículo 16:

"....La Autoridad Administrativa podrá -- practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los Reglamentos Sanitarios y de Policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar -- que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las Leyes respectivas y a las formalidades -- prescritas para los cateos".

Como se advierte, ya se creó la norma y tiene su -- validéz jurídica, asimismo existe el precepto que autoriza-- "la vigilancia" de que se hayan acatado las disposiciones -- Fiscales, pero el Artículo Constitucional que faculta a la-- Administración para imponer sanciones y castigar. Cuál es? -- y que en última instancia viene a ser la base constitucional para imponer las mismas.

Efectivamente este Artículo es el 21 Constitucio--
nal:

"ARTICULO 21.- ...Compete a la Autoridad-- Administrativa el castigo de las infrac-- ciones de los Reglamentos gubernativos y-- de Policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y -- seis horas; pero si el infractor no paga-- re la multa que se le hubiera impuesto, -- se permutará ésta por el arresto corres-- pondiente, que no excederá en ningún caso de quince días....."

De modo que cuando se busquen los principios Constitucionales relativos únicamente a lo concerniente a las faltas administrativas, la potestad sancionadora de la Administración Pública se regirá por el Artículo 73, Fracción XXX, Artículo 89, Fracción I, Artículo 16 último párrafo -- y Artículo 21 de la Constitución Política de la República-- Mexicana.

Y cuando se busquen los principios Constitucionales relativos a las normas que hablan de "faltas y delitos-- contra la Federación" se estará a lo dispuesto en el Artículo 73 Fracción XXI que dice:

"El Congreso tiene facultad: Fracción XXI:
Para definir los delitos y faltas contra -
la Federación y fijar los castigos que por
ellos deban imponerse".

La potestad sancionadora de la Administración Pública se divide en dos:

A) POTESTAD SANCIONADORA DISCIPLINARIA:- Es interna de la Administración, se aplica a todos los agentes o funcionarios inherentes a la Administración, tiene en consecuencia, sus límites dentro de la misma, su objeto es sancionar las infracciones de los funcionarios por acciones u omisiones en el ejercicio de sus funciones.

B) POTESTAD SANCIONADORA CORRECTIVA: - Es externa de la Administración y comprende a todas las personas, tiene por objeto sancionar las infracciones a las órdenes o -- mandatos de ésta.

Estudiando el problema en doctrina se puede decir que la existencia de medios represivos en manos de la Administración ha hecho surgir a algunas teorías que tratan de explicar la distinción entre delitos y contravenciones y -- que a la vez dichas teorías han dado origen a la teoría del Derecho Penal Administrativo.

1.4 LAS TEORIAS MATERIALISTAS Y LAS FORMALISTAS BASE DE LA DISTINCION ENTRE DELITOS Y CON-- TRAVENCIONES.

1) Las teorías materialistas, encuentran una base substancial de la distinción haciendo una diferencia de naturaleza entre los delitos y las contravenciones.

2) Las teorías formalistas, niegan la posibilidad de cualquier diferencia basada sobre criterios materiales o, al menos, su improcedencia jurídica. (15)

15) Garrido Falla.- "LOS MEDIOS DE LA POLICIA Y LA TEORIA DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS", en Revista de la -- Administración Pública. Op. cit. No. 28 Página 34, --- citado por María Diez Manuel. Derecho Administrativo.- Tomo I, Página 249 Editorial Bibliográfica Argentina-- Buenos Aires, 1963.

Dentro de la primera doctrina se revisarán las opiniones de Goldschmidt, Ranelletti, Mayer y Manzini.

En cuanto a las teorías formalistas se señalarán las opiniones de Merkl, Zanobini, Garrido Falla y Bayagúes+ Laso.

1.4.1.- LAS TEORIAS MATERIALISTAS.

James Goldschmidt estudia la doble posición del hombre en la sociedad.

Como persona de voluntad autónoma y como miembro de la sociedad de voluntad subordinada a los fines del mejoramiento social.

La voluntad individual está dada por las Leyes --- Constitucionales de la Sociedad, que establecen lo que para ella es lícito:

La voluntad subordinada viene obtenida por medio de la actuación de la Administración imponiendo a los componentes de la sociedad una línea de conducta necesaria para la realización del bienestar y del progreso social.

"Delito, en el sentido del Derecho Penal, serían solamente las acciones que la Ley declara ilícitas cuya tachabilidad arraiga en la moral dominante, porque lesiona o pone en peligro derechos subjetivos y otros bienes de cultura jurídicamente protegidos y su represión incumbe a la Justicia Penal.

En cambio, delito Administrativo no se proyecta - en la conciencia jurídica o moral y representa una ofensa - a simples intereses administrativos declarados administrativamente y de allí que el derecho de castigarlo compete a la Autoridad Administrativa.

Por lo tanto el delito Administrativo, la contravención, no es un delito de daño, "un Damnan Emergens", sino un delito de falta de ayuda, "un Lucrum Cessans", la falta al deber de colaborar con la Administración Pública para el bien social."

Goldschmidt considera que el problema de la penas otro de los capítulos que merecen especial consideración en el Derecho Penal Administrativo.

En general debe propiciarse la adopción de la pena pecuniaria, como pena tipo, pero no conviene desterrar - en absoluto las penas privativas de libertad, para aquellos casos, particularmente graves en que las requieran los fines administrativos perseguidos, todo dependerá de la extensión que se dé a la esfera de los delitos administrativos.

Dentro de la misma orientación se encuentra Ranelletti. Distingue entre las Leyes Penales y las Leyes de -- Policía. Las Leyes Penales castigan las infracciones de --- ciertas normas que han sido establecidas para tutela inmediata del Derecho y que, por tanto, suponen una agresión, ofensa, lesión directa, efectiva o potencial, de un derecho determinado de un bien jurídico de otros. En cambio las Leyes de Policía especifican infracciones de normas establecidas-

para la tutela mediata del Derecho, vale decir, como caute-
la para evitar posibles ofensas al orden jurídico. Estas --
normas miran al "Malum quia prohibitum" (prohibirlas porque
son malas y constituyen delitos) y no al "Malum quia Malum"
(se previenen por ser malas, pero no llegan a constituir -
delitos) En el primer caso de habla de delitos, en el segun-
do, de contravenciones.

Mayer considera que la pena de policía está aso--
ciada a la pena de Derecho Penal Común por el principio Nu-
lla Pena Sine Lege, o sea que la pena ha de ser fijada pre-
viamente por una regla de Derecho. Pero esta exigencia no -
entraña la identidad entre la pena de policía y la de Dere-
cho Penal Común. La autonomía del Derecho Penal Administra-
tivo se funda en la naturaleza especial de las obligaciones
que con él se sancionan, obligaciones de Policía y de Finan-
zas y en algunos principios ajenos al Derecho Penal Común,-
como son el predominio en las contravenciones del elemento-
objetivo, el carácter formal de éste, la menor rigidez de--
la norma en materia de policía o de finanzas".(16)

Manzini, "señala que en las contravenciones, tan-
to de policía como de finanzas, deben distinguirse dos ele-
mentos: El Objetivo y el Subjetivo.

16) Mayer O.- "LE DROIT ADMINISTRATIF ALLEMAND".-
Paris 1905. Tomo II Página 33 citado por Ma--
ría Diez Manuel . Derecho Administrativo. Bue-
nos Aires, 1963, Tomo I, Página 251 Editorial
Bibliográfica Argentina.

El primero está integrado por la naturaleza específica de los intereses protegidos: la necesidad de asegurar las condiciones indispensables o favorables a la energía útil que se desarrolla en el seno de la Sociedad (contravención de policía), o al normal funcionamiento de la percepción y controles tributarios (contravenciones de finanzas). Se trata en suma de proteger las condiciones del medio ambiente. El elemento subjetivo de las contravenciones aparece considerando el hecho del agente, no como una manifestación nociva de su individualidad social. Este criterio diferencial entre el delito y la contravención coincide en el fondo con el ya expuesto de Mayer y especialmente con el de Goldschmidt; la contravención, como el delito administrativo, consisten en la violación al deber de colaborar con la Administración Pública". (17)

1.4.2.- LAS TEORIAS FORMALISTAS.

En oposición a estas teorías que buscan la diferencia entre la contravención y el delito desde un punto de vista sustantivo o material, existen otras que como se dijo, encuentran la diferencia desde el punto de vista formal.

Para Merkl, es una idea quimérica la de pretender diferenciar por su contenido la sanción penal de la ad

17) Manzzini V.- "TRATTATO DI DIRITTO PENALE".- Turin 1933. Tomo I, Página 106 citado por María Diez Manuel, Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1963- Tomo I, Página 251, Editorial Bibliográfica, Argentina, Buenos Aires.

ministrativa. Por ello solo el criterio de la competencia es admisible para realizar la distinción. Vale decir, entonces, que según el órgano Judicial o Administrativo, que haya de juzgar la infracción, nos encontramos frente a un delito o frente a una contravención. Y agrega Merkl, que en cuanto a la cuestión relativa a la Ley que debe atribuir la competencia para sancionar una determinada transgresión a unos u otros órganos pertenece a la política Legislativa y no al Derecho". (18)

Zanobini, "sostiene al respecto que no son razones sustanciales sino históricas las que explican porqué unas materias han pasado a la competencia de los Tribunales y otras han quedado en manos de órganos administrativos. Considera la sanción administrativa como pena, en el sentido técnico, cuya aplicación constituye, para la Administración a la que se refieren los deberes que sanciona, un derecho subjetivo. De ello se deduce que son sanciones administrativas todas aquellas cuya aplicación está reservada por la Ley a los Organos Administrativos". (19)

Por su parte Garrido Falla dice que el punto de vista formal es de una importancia fundamental en esta materia, ya que si el Jurista quiere saber, a la vista de --

18) Merkl A.- "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO". Madrid 1935, Página 351 citado por María Diez Manuel. Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1963, Tomo I, Página 253, Editorial Bibliográfica Argentina.

19) Zanobini G.- "LE ZANZIONE ADMINISTRATIVE". Pág.31 Turin 1924, citado por María Diez Manuel. Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1963. Tomo I, Pág. 253, Editorial Bibliográfica Argentina.

un ordenamiento positivo, si se encuentra ante una sanción penal o administrativa, habrá que atender ante todo, al tipo de órganos a cuyo conocimiento se atribuyó. Frente a esto, cualquier discrepancia, que pudiera suscitar el examen concreto de la cuestión en particular, no tendría más valor que el de una simple opinión personal. Ahora bien, cuando el Legislador ha atribuido a la Administración facultades sancionadoras, lo ha hecho por la circunstancia que la sanción se impone, precisamente, para reprimir transgresiones que se han producido en un campo, cuya competencia y cuidado han sido previamente encomendados a la Administración". (20)

Sayagués Laso, señala que no hay diferencia de naturaleza entre los hechos constitutivos de infracción penal y administrativo sino criterios de diferenciación que dependen de múltiples factores.

Dice que mientras las sanciones penales se imponen por acto jurisdiccional, las administrativas se aplican mediante acto administrativo. De ahí que en primer caso el pronunciamiento haga cosa juzgada, en tanto que en el segundo está sujeto a control jurisdiccional posterior". (21)

En tal situación y por los antecedentes dados así como por las teorías formuladas por los tratadistas a -

20) Garrido Falla.- "LOS MEDIOS DE POLICIA Y LA TEORIA DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS" en Revista de la Administración Pública No. 28, Pág. 37 citado por María Díez Manuel, Derecho Administrativo.- Buenos Aires, 1963, Tomo I, Pág. 252, Editorial Bibliográfica Argentina.

21) Sayagués Laso Enrique.- "TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO".- Tomo I, Página 428, Editorial Martín-Biaunchi Altuna, Montevideo, 1959.

través del tiempo, se tratará de señalar las definiciones - consideradas como las más completas de lo que se entiende - por "Derecho Penal Administrativo".

1.5. DEFINICION Y AMBITO DE APLICACION DEL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO.

Para Jiménez de Asúa, el llamado "Derecho Penal-- Administrativo", sería el conjunto de disposiciones que aseguran el incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración, una pena determinada.(22)

Según Adolfo Merkl, el "Derecho Penal Administrativo", consiste en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas. Dice, lo esencial del Derecho Penal Administrativo es la imposición de la sanción por medio de -- una autoridad administrativa y no la ejecución de la misma. (23)

En opinión de Fonrouge, el Derecho Penal tiende - a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, solo procura eliminar las trabas a la realiza --

22) Jiménez de Asúa Luis.- "TRATADO DE DERECHO PENAL". Tomo I, Pág. 49 Editorial Losada, 3a. Edición 1964 Buenos Aires.

23) Sebastian Soler.- "DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO".-- Editorial T.E.A. Buenos Aires, 1956. Tomo 1, Pág.-- 23 citado por Jiménez de Asúa Luis. Tratado de Derecho Penal, Tomo I, Editorial Losada S.A. Buenos Aires, 1956, Pág. 49

ción 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.

El Derecho Penal Administrativo, dentro de sus - funciones tiene el de la protección de los intereses económicos del Estado, para lograr el normal desenvolvimiento - de su tarea como autoridad administrativa ante las relaciones con los particulares, contemplados éstos como órganos - de ayuda.

Asimismo, tiene por efecto reprimir a los infractores de las normas fiscales y administrativas, que constituyan un obstáculo para el buen funcionamiento de la Administración del Estado.

El fundamento de la justicia punitiva consiste - en "La Tutela de la Sociedad, el Triunfo del Derecho sobre las Individualidades rebeldes a éste y el Aseguramiento -- del Bienestar Social". (24)

Para Basavilbaso, el Derecho Penal Administrativo, está constituido por normas administrativas que tienen por objeto tutelar el buen orden de la cosa pública, es -- decir, la seguridad, la sanidad y la moralidad públicas,

24) Giuliano Fonrouge.- "DERECHO FINANCIERO".- Editorial de Palma. 1965, Tomo II, Página- 552.

comprendiéndose también la protección de la labor humana y además el control de las contribuciones públicas.

Es mérito de la Escuela Alemana, representada -- especialmente por James Goldschmidt, haber encontrado el camino exacto para la determinación del contenido del "Derecho Penal Contravencional o Administrativo", frente al del Derecho Penal Común. Esta escuela no busca la naturaleza especial de las contravenciones que constituye el Derecho Penal Administrativo, en la lesión de la prosperidad -- en sí, sino en la lesión de la actividad estatal tendiente a lograr el orden social. (25)

El Derecho Penal Común reprime determinadas acciones que lesionan o ponen en peligro real los derechos -- particulares y sociales, alterando así de manera directa -- e inmediata la seguridad de estos derechos; en tanto que -- el Derecho Penal Contravencional, aunque indirectamente, -- en mayor o menor medida, también protege la seguridad jurídica reprime determinadas acciones porque transgreden la -- actividad administrativa cuyo objeto es la prosperidad social o bienestar colectivo.

Por eso es que "la conducta contravencional puede caracterizarse como la omisión de prestar ayuda a la -- actividad administrativa tendiente a favorecer el bienestar

25) James Goldschmidt.- "EL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO".- República Argentina, 1948, Enciclopedia -- Jurídica Lmeba, Tomo VII, Página 968.

público y estatal. (26)

El objeto de la protección del Derecho Penal Administrativo no está representado, por lo tanto, por los individuos ni por sus derechos individuales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración Pública.

Goldschmidt, dice al respecto que el Derecho Penal Administrativo no es un todo jurídico y que cuando la interpretación de la Ley deja una laguna "nada se opone a que recurra a los principios generales del Derecho Penal, porque éstos constituyen a la vez principios generales de Derecho ya que la Tesis del Derecho Penal Administrativo no excluye que éste y el Derecho Penal tomen parte de una unidad superior. (27)

Para Maggiore, el Derecho Penal Administrativo -- estudia las siguientes transgresiones:

A) "Las faltas de Policía, llamadas a veces, impropia- mente, delitos de policía, y que están constituidos por las desobediencias a los Reglamentos Policiacos, de Tránsito o a otras disposiciones que tiene por objeto conservar el orden público. Las normas relativas a estas faltas forman las que se ha llamado el "Derecho Penal de Policía".

26) Goldschmidt V.- "VERWALTUNGSSTRA FRECHT" 1902 Pág. 557 en Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo III, Pág.969

27) Goldschmidt Roberto.- "LA TEORIA DEL DERECHO PENAL- ADMINISTRATIVO Y SUS CRITICOS EN LA LEY", Tomo 74 - Pág. 844 citado por B. Villegas Héctor, Derecho Penal Tributario, Ediciones -Gener Pág.60, Buenos Aires, 1965.

B) "Las contravenciones a las normas que establecen deberes de los particulares hacia la Administración Pública, conocidas comunmente como "Leyes Administrativas" -- tales como los Ordenamientos relativos a pesas y medidas, - aguas, pesca, energía eléctrica, etc. Entre estas normas -- sobresalen por su importancia económica, las Leyes Tributarias o Fiscales. A esta clase de infracciones corresponde - el Derecho Penal Administrativo, Strictu Sensu, y el Derecho Penal Tributario Derecho Penal Fiscal".

C)"Las faltas de disciplina, o contravenciones -- a los Reglamentos o Leyes que rigen una especial relación - de subordinación entre ciertas personas y la Administración, por motivos de interés público, por ejemplo, los vínculos - existentes, entre los funcionarios y empleados públicos, -- con la Administración, los Notarios, etc. Este tipo de faltas es el objeto del Derecho Disciplinario". (28)

1.6.- RELACION CON EL DERECHO PENAL COMUN.

Cuando se mencionó a la "Potestad Sancionadora"-- se hizo notar que la diferencia entre delitos y contravenciones hacía surgir la teoría del Derecho Penal Administrativo, disciplina que la doctrina discute si puede considerarse autónoma, con relación al Derecho Penal; o si forma real

28) Giuseppe Maggiore.- "DERECHO PENAL". Traducción Española Vol. I Págs. 45 y 46. Editorial Témis, Bogotá, 1954 citado por Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Editorial Porrúa, S.A., la.-- Edición Págs. 127 y 128, México, 1979.

mente uno de los capítulos del Derecho Penal. Existen dos corrientes generales que dividen a las teorías en administrativas y en penalistas.

1.6.1.- TEORIAS ADMINISTRATIVAS.

El precursor de la Teoría Administrativa (James-Goldschmidt) sostiene que el Derecho Penal Administrativo de naturaleza propia está fuera del Derecho Criminal por razón de su substancia y más bien forma parte del Derecho Administrativo, ya que el delito criminal ataca los bienes jurídicamente protegidos, en tanto que el delito administrativo, no se proyecta en la conciencia jurídica o moral, y solo representa una lesión a los intereses administrativos declarados administrativamente. El delito pertenece a la justicia, y la contravención a la policía punitiva, y-- agrega, la conducta anti-administrativa es "la omisión de prestar ayuda a la Administración Estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el Estatal". (29)

De la misma corriente administrativa Efraín Urzúa Macías, dice que si hay un "ilícito civil y un ilícito penal", debe haber un ilícito administrativo.

29) Goldschmidt James.- "DAN VERWALTUNGSSTRAFRECHT" Berlin, 1902, Página 531 en E. Villegas Esquivel baso, Derecho Administrativo. Tomo I, Página -- 125.

Cree Urzúa que el Derecho Penal Administrativo - se perfeccionará gradualmente, hasta formar un sistema homogéneo de conceptos y principios de tal manera que pueda adquirir autonomía y precisar las diferencias y límites -- del mismo, en referencia, con el Derecho Penal y Judicial.

1.6.2.- TEORIAS PENALISTAS.

En diverso sentido Manzini, entiende que al Derecho Penal Administrativo lo constituyen preceptos exclusivamente administrativos sancionados penalmente. El Derecho Penal en sentido estricto, tiene por objeto único o principal la prevención y la represión de la delincuencia, considerada en si misma como violación del orden jurídico general. El Derecho Penal Administrativo, por el contrario, -- interviene con un objetivo meramente sancionatorio de las normas que regulan Institutos de Derecho Administrativo o actos administrativos, o bien, cuando tienen carácter constitutivo, se refiere a intereses de policía o de Hacienda, regulados, en vía principal por normas administrativas, -- y en vía secundaria por normas penales; por las razones -- expuestas acepta la existencia del Derecho Penal Administrativo como rama autónoma del Derecho Penal, sin embargo, el mismo Manzini reconoce que el Derecho Penal Administrativo es auténtico Derecho Penal y le son aplicables los -- principios generales de éste, por consiguiente, sostiene -- en realidad que es un Derecho Penal Especial. (30)

30) Manzini V.- "TRATATO DI DIRITTO PENALE", Turin 1933, Tomo I, Página 106, 1939.

Soler diferencia, el Derecho Penal Común y el - Derecho Penal Administrativo. "Entiende por Derecho Penal Administrativo el conjunto de disposiciones que garanti-- cen bajo amenaza de una pena dirigida contra los particu-- lares, el cumplimiento de un deber del particular con res pecto a la Administración (31) Soler excluye del ámbito - del Derecho Penal Administrativo "Las llamadas contraven-- ciones de policía que no vulneran un deber administrativo" Según este autor, las contravenciones de policía tienen - el carácter de verdaderas filtraciones penales, aunque de leve entidad; llega a reconocerle el Derecho Penal Admi-- nistrativo cierta autonomía pero siempre con cierta depen-- dencia del Derecho Penal Común en cuanto hace a las penas.

En opinión de Bielsa, existe un Derecho Penal - Administrativo que tiene un carácter general y compresivo en relación a la materia, (penas de policía, penas fig cales, penas financieras y penas disciplinarias), y hechos penados que van desde las meras infracciones de los Regla^u mentos Administrativos hasta los delitos contra la Admi-- nistración Pública.

Por consiguiente, "si el Derecho Penal Adminis-- trativo abarca a las contravenciones y a los delitos contra la Administración Pública y siendo que éstos son regu^l lados por el Derecho Penal Común; el Derecho Penal Admi-- nistrativo tiene la misma naturaleza del Derecho Punitivo Ordinario".

31) Soler Sebastian.- "DERECHO PENAL ARGENTINO".- Buenos Aires, 1956, Tomo I, Página 23.

Este Bielsa según su opinión no está de acuerdo en la autonomía del Derecho Penal contravencional o administrativo, sino en la unidad de derecho represivo ordinario(32)

Por su parte Andrés Serra Rojas, al parecer, se adhiere al criterio de Manzini, y dice, que el Derecho Penal Administrativo está constituido por preceptos exclusivamente administrativos sancionados penalmente. El Derecho Penal en sentido estricto su objeto principal es la prevención y la represión de la delincuencia considerada en sí como violación del orden jurídico general. "Lo que caracteriza al Derecho Penal Administrativo no es el interés administrativo tutelado, sino la esencia exclusivamente administrativa del precepto sancionado". (33)

El Derecho Penal Común, protege con muchas incriminaciones intereses administrativos, por ejemplo: delitos contra la Administración Pública, pero los hechos que violan tales intereses, o equivalen en sustancia a hechos concernientes a delitos comunes, como el peculado, o son considerados por las Leyes como contrarios al orden jurídico-general y no solo al orden Administrativo; por el contrario, el Derecho Penal Administrativo, se sirve de la pena para reprimir violaciones de dicho orden Administrativo.

32) Bielsa Rafael.- "DERECHO ADMINISTRATIVO".- Cuarta edición, Buenos Aires, 1947, Tomo I, Pág. 38

33) Serra Rojas Andrés.- "DERECHO ADMINISTRATIVO".- Tomo II, Página 414, Editorial Porrúa, México --- 1979.

Agrega que el Derecho Penal Administrativo, depende del Derecho Penal, del cual forma parte, y está subordinado a sus principios y teorías, igualmente lo considera como un Derecho Penal Especial.

Zanobini, siguiendo la corriente penalista, no admite la existencia de un Derecho Penal Administrativo, pero acepta la doctrina de las penas administrativas como formando parte del Derecho Administrativo, como actos ilícitos y fuente de las relaciones de esta disciplina. Define "las sanciones administrativas como penas en sentido técnico, cuya aplicación constituye, para la Administración a la que corresponden los deberes a que accede un de recho subjetivo". Las sanciones civiles, penales y administrativas, tienen diferencias substanciales. Las primeras no constituyen penas reales, aunque tienen por contenido el resarcimiento de un daño, las penales, sanciones punitivas típicas, son verdaderas puniciones pero su aplicación no es un derecho subjetivo de la Administración, sino un deber del Estado, que cumple con su actividad jurisdiccional.

Es evidente que los deberes de los ciudadanos hacia la Administración, cuando únicamente están sancionados penalmente, no corresponden a otros tantos Derechos subjetivos de aquélla, sino más bien a intereses indirectamente protegidos, vale decir, el principio general por el cual la protección penal es siempre una protección indirecta no solo para los intereses individuales sino también para los de la Administración. En cambio, a los deberes sancionados por la vía administrativa corresponden siempre derechos subjetivos de la Administración con-

tra los individuos. Por otra parte, la sanción administrativa se aplica por las Autoridades Administrativas y por medio de procedimientos propios, la sanción penal se aplica por la Autoridad Judicial y no es de la competencia -- de la Administración.

El criterio práctico - concluye- "está dado por el siguiente principio". Son penas administrativas y no - sanciones penales todas aquellas cuya aplicación se reserva la Ley a la Autoridad Administrativa. (34)

Para Enrique Aftalión, la Autonomía del Derecho Penal Administrativo, frente al Derecho Penal aún no está bien definido. Al respecto dice: "Todo depende del alcance que se asigne a la palabra autonomía. Si sólo se significa con ella la conveniencia de su independización docente, con fines didácticos, nada hay que objetarle. Pero -- no estimo correcto hablar de nuevas ciencias, de autónomas ramas del saber, cada vez que encontramos criterios contingentes para efectuar parcelaciones sistemáticas de los datos dogmáticos de un Ordenamiento Jurídico. Por esta vía, no es difícil llegar a una atomización rayana en lo absurdo".

"La tesis de que las faltas o contravenciones - constituyen un peculiar ilícito administrativo, cuya teorización debería ser desglosada del Derecho Penal e independizarla, o adscrita en todo caso al Derecho Administrativo, sólo se justificaría según el autor citado si entre

34) Zanobini Guido.- "EL PROBLEMA DE LA PENA ADMINISTRATIVA en Revista Crítica de Jurisprudencia, Buenos - Aires, 1933, Tomo II, Pág. 467 citado por Jiménez - de Asúa Luis. Tratado de Derecho Penal. Tomo I, Pág 51 Editorial Losada, Luenos Aires, 1964.

los delitos del Código Penal y las infracciones extravagantes del mismo mediaran diferencias esenciales, de alcance universal....Pero ocurre que no han podido aún fijarse esas diferencias esenciales entre falta y delito, debiendo el científico atenerse, cada vez que tiene que desentrañar el carácter delictual o contravencional de una infracción, a los datos dogmáticos de un ordenamiento jurídico concreto. Buena prueba de ello puede verse en el hecho de que el -- Legislador puede transformar delitos en faltas y viceversa" (35)

Por otra parte, el propio Aftalión, señala los - peligros de la tesis autonomista de la siguiente manera:

"Entusiasmados por las bellezas de la nueva insu la jurídica, sus descubridores no advirtieron suficiente-- mente que el romper intrépidamente amarras con el viejo -- Derecho Penal Clásico, libraban a la arbitrariedad, al dis crecionalismo, la solución de los casos no previstos. En-- efecto, si el llamado Derecho Penal Administrativo es una disciplina independiente con respecto del Derecho Penal, ya no cabe exigir en todos los casos la vigencia de cier-- tas garantías fundamentales, hoy de pacífico reconocimien-- to en el campo de este último (Ley previa, veda de la ana-- logía, restricción interpretativa, debido proceso, in du-- bro pro reo, etc) ".

35) Aftalión Enrique.- "DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO" Buenos Aires 1955. Págs. 5 y 6 citado por Lomelí-Cerezo Margarita. Derecho Fiscal Represivo. Editó rial Porrúa Pág. 147, México, 1979.

Para hacer la crítica de la Tesis de Goldschmidt, Aftalión sintetiza las supuestas diferencias cualitativas u ontológicas preconizadas por dicho jurista alemán en los siguientes términos:

- A) El delito está referido al valor JUSTICIA, la infracción, al Valor bienestar público.
- B) El delito ataca derechos subjetivos u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos, la infracción es una inobservancia del deber de obediencia a los mandamientos emitidos en aras de intereses administrativos.
- C) La pena del delito tiene un sentido ético, la de la infracción es una pena de orden que no tiene relación con la prevención y la expiación. Sirve para ---- "alertar" al ciudadano sobre los deberes frente al Gobierno y no la rige la legalidad sino la oportunidad.

Las consecuencias de estas diferencias son:

- D) Los principios de Nullum Crimen, Nulla Poena Sine lege y de la retroactividad de la Ley más benigna, no tienen tanta importancia en relación con las contravenciones, como con los delitos.

- E) Es recomendable que las infracciones -- sean juzgadas por los Tribunales Admi-- nistrativos.
- F) Hay algunas diferencias entre delitos - e infracciones en materia de culpabili-- dad, tentativa, concurso, responsabili-- dad de personas jurídicas, etc. Mien -- tras los delitos del Derecho Penal exi-- gen dolo o culpa, las infracciones admi-- nistrativas suelen ser más formales, -- en el sentido de que suelen conformarse con una responsabilidad de tipo objeti-- vo.
- G) La ejecutoriedad que suele atribuírse - a las decisiones que imponen multas ad-- ministrativas no se compadece con el -- principio, propio del Derecho Penal, -- según el cual no se puede imponer penas sin sentencia condenatoria definitiva.

La crítica que hace Enrique Aftalión al respecto son las siguientes:

"En relación con el que se menciona en el inci-- dente A) debe preguntarse si acaso hay sectores del Ordena-- miento Jurídico que puedan considerarse ajenos a una valo-- ración de Justicia. El único fundamento de este criterio - sería la distinción jusnaturalista entre acciones mala in-- se y mala quia prohibita que es inadmisibles porque en el -

Derecho solo puede tener relevancia la noción de acciones mala quia prohibita.

Por lo que hace al argumento enumerado en el -- inciso B), la distinción entre derechos subjetivos e intereses es más que dudosa, ya que según Ihering, los derechos subjetivos no son otra cosa que intereses jurídicamente protegidos. Además un mismo interés puede estar protegido en algunos aspectos en el Código Penal y en otros por disposiciones contravencionales. Así, en materia de Policía, de costumbres en Argentina, mientras las publicaciones "obscenas" caen bajo las previsiones del Código Penal, las simplemente "inmorales" suelen ser el resorte -- policial o municipal, por más que no sea muy tajante la diferencia.

Tampoco admite el argumento marcado con la letra C), porque ni las penas administrativas pueden ser -- ajenas a la ética ni las personas sancionadas administrativamente, a menudo con una severidad mayor que la deseada por Goldschmidt quedarían satisfechas con la explicación de que solo se les había "alertado".

En relación a los puntos D), E) y F) Aftalión considera que las innovaciones de los Legisladores sobre mayor flexibilidad de los principios de legalidad, irretroactividad, culpabilidad de los principios de legalidad, irretroactividad culpabilidad, responsabilidad de personas jurídicas en infracciones administrativas, no constituyen rasgos diferenciales esenciales, sino expresión de contingentes, valoraciones o traducción de una -

política legislativa que estima injustas en algunos casos, la aplicación de los principios generales del Derecho Penal.

Además, en cuanto a que las infracciones administrativas no exigen dolo o culpa sino que dan lugar a una responsabilidad de tipo objetivo, se recurre en este argumento al "elemento subjetivo del delito" y este aspecto -- de la teoría del delito se encuentra en crisis en la ciencia penal actual, enfrentándose las teorías psicológicas -- de la culpabilidad, con las llamadas teorías normativas -- cuyos conceptos podrían extenderse a las infracciones administrativas.

Respecto de la ejecutoriedad de las decisiones -- que imponen multas administrativas, a que se refiere el inciso G), Aftalión hace notar que este argumento se apoya en una indebida sobrevaloración de una particularidad que ofrecen algunas Leyes que imponen multas, ya que siempre -- queda abierta la vía constitucional para negarse a abonar en forma previa a la apelación, el importe de la multa, -- cuando por las particularidades del caso ello importe vulnerar el principio constitucional de la defensa en juicio, y esto ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación". (36)

36) Aftalión Enrique.- "DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO" Buenos Aires, 1955.- Páginas 7 a 10, 54, 55, y 86 citado por Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo. México 1979, Página 148 a 150 Editorial Porrúa.

Aftalión insiste en los inconvenientes que --- tiene la tesis de Goldschmidt y al respecto manifiesta - que "constituye hoy una construcción científica insuperable para justificar el proceso de creciente desaparadamiento del Poder Judicial de sus facultades jurisdiccionales de la Materia".

Aclara su posición expresando lo siguiente: -- "Nótese bien que a fuer de realistas, no podemos cerrar nuestros ojos ante la evidencia de que la circunstancia de nuestro tiempo - en especial la planeación económica- parecer hacer inevitable en todas partes, la atribución de facultades jurisdiccionales a la Administración, y -- lleva a la configuración de ilícitos penales -a veces -- graves- un tanto emancipados de los Cánones del Derecho-Penal Clásico.

Pero nos oponemos a la aceptación de una teoría que, además de sus complicaciones y contradicciones-téóricas, conduce, por el desarrollo consecuente de sus postulados, a que esa emancipación sea total, y no parcial como lo sustentamos nosotros. A nuestro juicio no es posible olvidar que el hecho de que las infracciones-administrativas puedan ser juzgadas por la Administración no suprime el carácter jurisdiccional del acto de juzgamiento, ni altera la sustancia penal de la infracción..." (37)

Finalmente, asienta Aftalión: Las conclusiones teóricas de las que la Dra. Lomelí Cerezo, resume las --- principales: "A tenor de las valoraciones que inspiren a - Legisladores y Doctrinarios, el Derecho Penal Administra-- tivo puede ser legislado y conceptuado como una rama excep-- cional o especial del Derecho Penal o como un Derecho Au-- tónomo. Aunque se opte por esta última posición, ello no - significa que haya diferencias esenciales entre delitos -- e infracciones, sino solo que se estima que las ilicitudes "administrativas" deben regirse y juzgarse por un sistema-- de principios distintos de los del Derecho Penal. Como -- la tesis Autonomista no ha elaborado un sistema de princi-- pios originales, igualables -en cuanto garantías de segu-- ridad jurídica- a los del Derecho Penal y Procesal Clási-- co, la total emancipación de estos últimos principios con-- duce, en la práctica, al señoreamiento de la inseguridad. Una valoración realista de los hechos lleva a reconocer -- la tendencia a asignar funciones jurisdiccionales a la Ad-- ministración en materia Penal Administrativa. "Pero esta-- autonomía puramente jurisdiccional no tiene porqué llevar-- aparejada una emancipación de los principios esenciales -- de los Derechos Penal y Procesal-Penal. La índole del Tri-- bunal no puede alterar la sustancia penal de la cosa que-- juzga". (38)

1.7. RELACION CON EL DERECHO FISCAL

La Doctrina Italiana llama Derecho Penal Financiero a un aspecto del Derecho Administrativo que en la Argentina algunos autores llaman Derecho Penal Fiscal y otros Derechos Penal Tributario. La Doctrina distingue el Derecho Penal Fiscal del Derecho Penal Financiero. Bielsa, sostiene a este respecto, "que el Derecho Financiero es el género, en cierto modo, pero no siempre comprensivo, del Derecho Fiscal. Ello -- porque la actividad financiera no es exclusiva del Estado, -- sino también propia de los particulares como, por ejemplo de las sociedades comerciales de las cuales hay una variedad evidente. En algunos casos la actividad societaria linda con lo ilícito, aunque no siempre con lo delictual. Quiere decir entonces, que si se distingue el Derecho Financiero del Derecho Fiscal, es lógico pensar que habrá un Derecho Penal Fiscal -- y un Derecho Penal Financiero. Por eso, se sostiene, no es lo mismo ni por el orden de interés jurídicos o derechos subjetivos que se lesionan en las infracciones ni por los tipos -- de delinquentes que se perfilan cada vez más diferenciados, -- el Derecho Penal Fiscal y el Derecho Penal Financiero. El delincuente fiscal delinque contra el Fisco, pero principalmente contra los que contratan con él o la Entidad que gestiona".

(39)

Por su parte Giuliano Fonrouge se muestra de -- acuerdo con esta opinión. Al respecto dice que la activi ----

39) Bielsa Rafael.- "LINEAMIENTOS DE UN DERECHO PENAL FISCAL EN LA LEY".- Tomo XXVII. Pág. 928 en Ha.-- Díez. Derecho Administrativo. Tomo I, Página 337- Editorial Tipográfica Argentina, Buenos Aires, 1963.

dad financiera de los particulares es distinta de la Estatal no sólo cualitativa sino también cuantitativa. De allí que resulte impropio atribuir al Derecho Financiero-materias vinculadas con las finanzas privadas especialmente de Bancos, Sociedades Anónimas y Consorcios Internacionales. El Derecho Financiero se relaciona exclusivamente con las finanzas públicas, con la actividad del Estado.

El Derecho Penal Fiscal en su sentido propio -- sería pues, el conjunto de disposiciones que asocian, a la lesión de los intereses fiscales del Estado, una sanción penal determinada. Para algunos autores, el Derecho Penal Fiscal es parte integrante del Derecho Penal Administrativo, de cuya autonomía con respecto al Derecho Penal ya se anotó anteriormente.

Se debe considerar como elementos esenciales -- para el ordenamiento del Derecho Penal Fiscal los siguientes:

- A) Que el Estado-Fisco es sujeto de Derecho Público;
- B) Que la obligación Fiscal vincula al Fisco y al contribuyente.
- C) Que la contribución tiene una base imponible y que ello incide en el patrimonio del particular. En consecuencia, la evasión fiscal acrece el patrimonio del contribuyente, al paso que la pena

fiscal pecuniaria lo reduce;

- D) Que el contenido primario de la sanción penal fiscal es el castigo del infractor, obligándose, a la vez, a satisfacer la deuda.

LAS PRINCIPALES PENAS FISCALES SON:

A) PECUNIARIA DE MULTA, (que es la más propia tratándose del Derecho Fiscal.

B) COMISO O CONFISCACION.

C) LA CLAUSURA DE LOS ESTABLECIMIENTOS DEL INFRACTOR. Esta sanción es pena, en cuanto prohíbe total o parcialmente el ejercicio de la industria o comercio - mediante el cual el infractor daña al Fisco o viola sus disposiciones y es medida preventiva porque con ella se evita la repetición de hechos ilícitos.

D) EL RETIRO DE LA AUTORIZACION O PERMISO PARA EJERCER LA INDUSTRIA O EL COMERCIO AL INFRACTOR, tiene - el mismo carácter represivo y preventivo.

E) CORPORAL O RESTRICTIVA DE LA LIBERTAD PERSONAL, (arresto o prisión).

Estas sanciones son esencialmente de Administración Fiscal .

Las penas fiscales, como las sanciones accesorias, deben hallarse establecidas en la Ley Fiscal o en otras Leyes.

"Las infracciones que puede juzgar la autoridad aduanera sancionadas con comiso, multas y dobles derechos, por su naturaleza, de carácter administrativo fiscal, por ello son sustancialmente retributivas y compensatorias y la persona del infractor poco o nada interesa, --- pues la sanción afecta a los bienes.

Se considera infracción fiscal susceptible de represión, toda violación de obligaciones establecidas por Leyes o Reglamentos Tributarios, pudiendo consistir en una acción o en una omisión. Las infracciones no son de la misma naturaleza e importancia.

Las infracciones fiscales pueden dividirse en delitos y contravenciones, denotando con esta palabra una diferencia de grado y de intensidad y sin que sea posible darle el mismo alcance que en el Derecho Penal".(40)

Fara Lubarry, basta que exista una acción o una omisión que lleve a violar obligaciones fiscales, para que corresponda aplicar sanciones sin necesidad de recurrir al elemento subjetivo.

40) Giullionò Forouge Carlos M.- "CONSIDERACIONES SOBRE DERECHO FINANCIERO+ en la Ley. Tomo XXVII, Página- 607 en Manuel María Díez, Derecho Administrativo - Tomo I, Pág. 338, Buenos Aires.

Las penas fiscales, como las sanciones accesorias, deben hallarse establecidas en la Ley Fiscal o en otras Leyes.

"Las infracciones que puede juzgar la autoridad aduanera sancionadas con comiso, multas y dobles derechos, por su naturaleza, de carácter administrativo fiscal, por ello son sustancialmente retributivas y compensatorias y la persona del infractor poco o nada interesa, pues la sanción afecta a los bienes.

Se considera infracción fiscal susceptible de represión, toda violación de obligaciones establecidas por Leyes o Reglamentos Tributarios, pudiendo consistir en una acción o en una omisión. Las infracciones no son de la misma naturaleza e importancia.

Las infracciones fiscales pueden dividirse en delitos y contravenciones, denotando con esta palabra una diferencia de grado y de intensidad y sin que sea posible darle el mismo alcance que en el Derecho Penal".(40)

Para Lubarry, basta que exista una acción o una omisión que lleve a violar obligaciones fiscales, para que corresponda aplicar sanciones sin necesidad de recurrir al elemento subjetivo.

40) Giulionó Forouge Carlos M.- "CONSIDERACIONES SOBRE DERECHO FINANCIERO" en la Ley. Tomo XXVII, Página-607 en Manuel María Díez, Derecho Administrativo - Tomo I, Pág. 338, Buenos Aires.

Lubarry, llega a las siguientes conclusiones:

- A) Existen Leyes Administrativas de naturaleza Fiscal y de naturaleza Penal.
- B) Las penas pecuniarias en las Leyes Fiscales tienen carácter retributivo y resarcitorio. Si el Legislador en las Leyes Fiscales desea dictar una norma coercitiva - de carácter represivo, no recurre a las penas pecuniarias sino a las corporales, porque en estas Leyes las de carácter pecuniario tiene una filiación acorde con sus fines.
- C) En las Leyes Administrativas de carácter Penal las sanciones pueden ser pecunias y corporales, pero en ambos casos su penalidad es reparadora, además son personales y se rigen, en subsidio, por el Código Penal. (41)

"Por otro lado algunos autores discuten la autonomía del Derecho Penal Fiscal o Tributario y lo definen como: "El conjunto de disposiciones que vinculan una san-

41) Lubarry J.C.- "EVOLUCION DEL CONCEPTO DE PENALIDAD EN LA NOMENCLATURA ADMINISTRATIVA-FISCAL ESPECIALMENTE A TRAVES DE LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES ARGENTINOS" en la Ley. Tomo 65,- Pág. 637 en Manuel H. Díez, Derecho Administrativo, Tomo 1, Pág. 338, Buenos Aires, 1963.

ción 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". (42)

La Doctora en Derecho y Magistrada de la Sala-- Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, Margarita - Lomelí Cerezo, comenta en su libro de Derecho Fiscal Repre- sivo, las opiniones doctrinarias sobre la naturaleza del - Derecho Penal Tributario o Fiscal.

"A) DOCTRINAS QUE SOSTIENEN SU INDEPENDENCIA FRENTE AL DERECHO PENAL GENERAL, YA SEA- QUE CONSIDEREN QUE EL DERECHO PENAL FIS- CAL PERTENECE AL DERECHO ADMINISTRATIVO- O AL TRIBUTARIO, O BIEN QUE CONSTITUYE - UN CUERPO AUTONOMO".

El penalista Italiano Giuseppe Magiore, consi- dera que existe un ilícito fiscal o delito de Hacienda, y- que el Derecho Penal Fiscal o de Hacienda, es una rama del Derecho Administrativo, aunque reconoce expresamente que - el principio "Nullum Crimen Sine Lege" vale también, para- los delitos de Hacienda. Agrega que sus penas son en gene- ral pecuniarias multas fijas o proporcionales o contenidos entre un máximo o un mínimo a veces restrictivas de la li- bertad personal y que esas sanciones pecuniarias no son --

42) Lomelí Cerezo Margarita.- "DERECHO FISCAL REPRE- SIVO". Página 153, México, 1979. Editorial Porrúa

tan solo reacciones penales, pues se convierten en ventajas económicas del Estado, por lo cual a menudo se confunde la pena con el resarcimiento del daño.

Según Maggiore, el Derecho Penal Fiscal presenta algunas particularidades respecto del Derecho Penal Ordinario: "La obligación de sus normas debe ser expresa, no tácita, vale para ellas el principio de la retroactividad, aunque se trate de Leyes Temporales, o excepcionales, el Juez no puede declarar inaplicable una norma sin haber promovido antes la decisión de la Corte de Casación Plena". (43)

Dino Jarach, pertenece igualmente a la tendencia doctrinaria citada, pues considera que las sanciones tributarias y administrativas no pertenecen al Derecho Penal, --- sino que se han separado del conjunto de normas represivas que contiene el orden jurídico, para constituir una disciplina propia con autonomía estructural, y que el Derecho -- Tributario Penal y el Derecho Administrativo Penal no son -- cuerpos independientes sino que respectivamente forman parte del Derecho Tributario y del Derecho Administrativo.

Sin embargo, Jarach admite la identificación --- ontológica del ilícito tributario con el ilícito penal y la conveniencia de aplicar a aquél los principios del Derecho-

43) "DERECHO PENAL", Editorial Temis, Bogotá, 1954. Volúmen I, Página 48 citado por Lomelí Cerezo-Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Página -- 154, México, 1979.

Penal Criminal, fruto del progreso de la ciencia y de la conciencia, tales como los de Nullum Crimen Et Nulla Poena Sine Lege, Nulla Poena Sine Judicio, no hay posibilidad -- sin imputabilidad y culpabilidad y otro más". (44)

Entre sus conclusiones afirma que "Las contra--venciones (administrativas y tributarias), no deben estar en el Derecho Penal, sino formar parte del Derecho Administrativo Penal o Derecho Tributario Penal.

Son violaciones que se castigan con sanciones -- que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas aunque ésta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo.... Puede haber violaciones mixtas, es decir, delictuales y contravencionales, producidas por una sola acción.....

El Derecho Penal Administrativo y especialmente el Derecho Penal Tributario constituyen una desmembración del Derecho Penal Común, con personalismo propio, que está a la espera de su correcta limitación y de su léxico adecuado. Es un espíritu que espera el cuerpo que lo encarna adecuadamente...no puede afirmarse que no haya un Derecho Tributario Penal por el hecho que se recurra al Código Penal en ausencia de normas específicas, porque, precisamen-

44) Las multas Fiscales y la Teoría del Derecho Penal Administrativo, Revista Jurídica de Córdoba, Núm. I, 1947, citado por Jiménez de Asúa: Trado de -- Derecho Penal, Primera Edición, 1950, Buenos Aires, Tomo I, Página 48 en Lomelí Cerezo Margarita Derecho Fiscal Represivo, Página 154, México 1979.

te, estamos en nuestro país en la época de su correcta ---
caracterización....(45)

"B) DOCTRINAS QUE JUZGAN QUE TIENE LA MISMA
NATURALEZA Y NO PUEDE DISTINGUIRSE ESEN
CIALMENTE DEL DERECHO PENAL COMUN".

La identidad esencial del Derecho Penal Común--
y del Derecho Penal Tributario es sostenida por Sainz de -
Bujanda, con las siguientes palabras: "Pienso que el Dere-
cho Penal Tributario, como parte del Derecho Punitivo Gene
ral habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción,
elaborada -tras muchos esfuerzos- en esta rama del Derecho
Público.

Corresponde a los penalistas extender el campo-
tributario con las acomodaciones pertinentes, la doctrina-
de la antijuridicidad, de la culpabilidad y de los restan-
tes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema
de sanciones se produzca al márgen de la doctrina Jurídico
-Penal y de los principios Generales sobre Ilicitud Civil-
o Administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbi-
trario". (46)

45) "DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.- T.E.A., Buenos Aires
1951, Tomo II, Págs. 363 y 364 citado en Lomelí Cere-
zo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Pág. 154 ---
México, 1979, Editorial Porrúa.

46) "HACIENDA Y DERECHO PUBLICO".- Editorial de Palma --
Buenos Aires, 1951, Tomo II, Pág. 511 citado en Lo-
melí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Pág
157, México, 1979, Editorial Porrúa.

Bielsa no acepta tampoco la autonomía del Derecho Penal Fiscal "Lo define como el Derecho represivo de la Administración Fiscal y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las Leyes - Fiscales".

En cuanto a su autonomía dice textualmente: "La necesidad de un régimen represivo fiscal dirigido a asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos para la formación del Erario, ha dado origen a concepciones más o menos doctrinales, o tendencias simplemente, para caracterizar un sistema positivo penal fiscal. Ya hemos dicho-- que en concepto nuestro el Derecho Penal es uno, y que las modalidades especiales que las Leyes imprimen a las Normas Penales con las que el Fisco persigue a los infractores -- (particularismo del Derecho Penal Fiscal), no pueden justificar un Derecho Fiscal Autónomo". (47)

La Doctora Lomelí Cerezo comenta que, lo que -- Bielsa admite es el particularismo del Derecho Penal Fiscal, señalando que existen diferencias entre sus normas -- y las del Derecho Penal Común, tales como las penas a las personas jurídicas, que en concepto del mencionado autor no existen en el Derecho Penal Común. La responsabilidad Fiscal no es necesariamente una excepción al principio general de Derecho Penal Común, que si no se justifica en --

47) Bielsa Rafael.- "ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO", Editorial de Palma, Buenos Aires, 1951.- Tomo II, Pág. 511 citado en Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Página 157, México, 1979, Editorial Porrúa.

conciencia, se explica en la Ley por la necesidad fiscal - además de que la presunción de culpa o dolo tiene cierto - apoyo en la colaboración que existe en ciertos órdenes de actividades, por ejemplo entre el patrón y los factores -- de un negocio, aunque dicha presunción no debe ser siempre Juris Et De Jure, pues ello puede resultar arbitrario e in justo. En el Derecho Penal Común se aplica la Ley que rige en el momento de la condena si es más favorable al reo; -- por el contrario, la norma penal tributaria de carácter -- temporal o excepcional puede aplicarse aún después de abrogada, si el hecho se cometió bajo el vigor de aquella norma".

No obstante estas diferencias, Bielsa insiste - categóricamente en la unidad del Derecho Penal, con estas palabras: "En nuestra opinión el Derecho Penal es uno: Se funda en principios generales que son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos; la norma represiva -- tiene por base la sanción; aplicada la sanción a infractores de Normas Fiscales, ella no deja de formar parte del - Derecho Penal General en el sentido de Derecho Común. La -- pena que se impone al infractor de la Norma Fiscal, tiene la base ética y jurídica de toda pena del sistema represivo general.....Así pues, el Derecho Penal Fiscal forma parte del Sistema General Penal aunque solamente se lo refiera a una clase de delitos contra el Estado -Fisco- del mismo modo que hay en el Código Penal delitos contra la Administración Pública Nacional o Provincial, delitos contra los Poderes Públicos y el Orden Constitucional. Los delitos fiscales lo son contra el Fisco (de la Nación o de las Provincias). Es cierto que esos delitos, mejor dicho, las-

infracciones tienen una finalidad "INMEDIATA", distinta, - pero la finalidad fundamental es la misma en la represión general penal, que funda el Sistema Represivo del Código". (48)

Por último, objeta las separaciones radicales del tronco común, creadas con el criterio del mismo, porque estima que son inconvenientes y destructores del Sistema Jurídico General.

48) Bielsa Rafael.- "COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO". Buenos Aires, 1952.- Tomo III, Páginas 108 y siguientes, citado por Lomelí Cerezo Margarita Derecho Fiscal Represivo, Página 158, México-- 1979, Editorial Porrúa.

2. CAPITULO SEGUNDO.

LA NATURALEZA JURIDICA DE LA DEFRAUDACION FISCAL

2.1. ANTECEDENTES.

En la evolución histórica del concepto de referencia, se puede afirmar que, desde un principio, estuvo comprendido en el fraude genérico previsto en nuestros Códigos Penales, en virtud de que se consideraba la conducta del causante que eludía el pago de Impuestos a través del engaño o aprovechamiento del error, como en el tipo delictivo del fraude. Con el tiempo se demostró en varias ocasiones, que, había muchos casos que no era posible "sancionar penalmente" actos que por su idiosincracia de auténticos fraudes al Fisco, solicitaban la represión punitiva -- que no pudo llevarse a cabo por no encastrar estos hechos -- con perfección tal como lo solicita en el artículo 14 Constitucional, en los límites precisos por la Ley. (1)

Ya desde Roma se evadía el pago de los Impuestos: una persona redujo el Impuesto sobre las sucesiones, aumentando en todo lo que le fuera posible y en forma exagerada los de funerales, los cuales eran deducibles de la masa hereditaria. En la Edad Media los señores feudales --

1) Rivera Silva Manuel.- "LOS DELITOS FISCALES COMENTADOS", Ediciones Botas, México, 1949.

se hacían pasar por burgueses para evadir el pago que les correspondía como lo que eran, Señores Feudales.

Por lo que hace a nuestro país, en los primeros años de la época independiente, México recibió un legado -- de Legislación Española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social del México Independiente.-- La actividad del Legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y organizar el nuevo Estado. Se legisló principalmente en materia Hacendaria, Militar y de Policía.

Específicamente, dentro del Derecho Penal Fiscal se reglamentó en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención. Aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto es una defraudación de Derechos Aduanales, sin embargo la defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad.

En la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de -- 1891, se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: DELITOS, CONTRAVENCIONES Y FALTAS.

Los delitos comprendían el contrabando, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos, desobediencia y resistencia de particulares, así -- como la omisión culpable.

Las principales contravenciones eran: La defraudación (sin conveniencia con los empleados, suplantados en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad.

Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. En el caso del contrabando se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del Impuesto omitido.

En la Ley del Impuesto General del Timbre del - 25 de abril de 1893, se establecieron dos clases de responsabilidades:

A) POR INFRACCIONES SIMPLES Y

B) POR INFRACCIONES CON RESPONSABILIDAD
CRIMINAL.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del Impuesto.

Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa exclusivamente. Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes:

- A) CUANDO LOS CAUSANTES LLEVEN DOS O MAS LIBROS DE CONTABILIDAD, Y
- B) LOS QUE VERIFIQUEN LA DEFRAUDACION FISCAL O CONTRIBUYEN A ELLA POR MEDIO DE ALGUNOS DE LOS ACTOS QUE EL CODIGO PENAL CASTIGA. EN ESTE CASO SE APLICA LA SANCION ADMINISTRATIVA EN CUANTO AL ASPECTO FISCAL DE LA CONTRAVENCION Y LA SANCION CORRESPONDIENTE DEL CODIGO PENAL SEGUN EL DELITO QUE HAYA SERVIDO-- MEDIO PARA LA COMISION DE LA DEFRAUDACION.

En dicha Legislación por tanto no se consideraba a la defraudación como delito en sí, sino en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba.

La figura del delito "DEFRAUDACION FISCAL", -- aparece en nuestro Derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales el sujeto pasivo, el fraude en contra de la Hacienda Pública quedaba comprendido - dentro del fraude genérico.

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947,

el C. Presidente de la República Miguel Alemán Valdés expresó que: "Las Autoridades Fiscales deberán asumir una actitud en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las Leyes habrán de preveer el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace en otros países, a un verdadero delito.

Como consecuencia de esta nueva tónica en la política Hacendaria del País se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947. Las conclusiones a que se llegaron motivaron una remisión en la Legislación impositiva con apoyo en los siguientes principios generales:

- A) Una Hacienda Pública fuerte y organizada no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el Fisco y los causantes.
- B) Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.
- C) El Fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes.
- D) Unificación y simplificación de diversos impuestos.

E) En principio cada causante no debe --
pagar sino un impuesto,

F) Se establece la pena corporal como --
castigo para el Fraude al Fisco". (2)

De lo anterior, sale a relucir la Ley Penal ---
de Defraudación Impositiva en Materia Federal, expedida el
30 de diciembre de 1947, publicada en el Diario Oficial --
del día siguiente y con vigencia desde el 1.º de enero de
1948.

En la práctica había una ausencia casi absoluta
de proceso por fraudes fiscales. Por este motivo pensó el
Legislador que para remediar esta situación, debería expe-
dirse una Ley Penal Tributaria que evitara lo más posible
el abuso de los causantes, para que de esa manera el Era--
rio Público lograra la mayor percepción de los Impuestos.

Tenia por objeto dicha Ley elevar a la catego--
ría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude-
al Fisco cometido en los Impuestos Interiores, puesto que
la omisión, de los Impuestos Exteriores, desde los prime--
ros días de la Independencia estaba sancionada.

2) Hernández Esparza Abdon.- "EL DELITO DE DEFRAUDA-
CION FISCAL". Ediciones Botas, México 1962.- 1a.-
Edición.

Esta Ley tiene una relevancia jurídica ya que - por vez primera eléva a la categoría de delitos, ciertas - conductas ilícitas que anteriormente no tenían ese carác-- ter.

Se tutelaba el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su Administración Pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva Ley es el patrimonio del Estado. Teniendo como finalidad, reprimir penalmente - las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Es-- tado respecto de los Impuestos y Contribuciones que van a- engrosar su patrimonio.

Así tenemos en su artículo 10. "Para los efec- tos de esta Ley, se reputa delito de Defraudación Impositi- va en Materia Federal:

- I.- Simular un acto jurídico que importe - omisión total o parcial del pago de im puestos.
- II.- Declarar ante las Autoridades Fiscales ingresos o utilidades menores que los- realmente obtenidos o hacer deduccio- nes falsas en las declaraciones presen- tadas para fines fiscales.
- III.- No entregar a las Autoridades Fiscales dentro del plazo señalado en el reque- rimiento legal de pago, las cantidades retenidas, a los causantes por concep- to de impuestos.

- IV.- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las Leyes Fiscales-deba cubrirse un impuesto.
- V.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades Fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad.
- VII.- Ocultar ante las autoridades Fiscales-total o parcialmente, la producción --sujeta a impuestos.
- VIII.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los Impuestos -al Comercio o proporcionarlos con falsedad.
- IX.- Ocultar ante las autoridades Fiscales-total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados".

ARTICULO 2o.- El delito de defraudación imposi--

tiva se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que intentó defraudar, es inferior a \$50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS), y prisión de 2 - a 9 años, si aquél es superior a \$50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS).

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo - que se defraudó o se intentó defraudar, la pena será de --- tres meses a nueve años de prisión.

ARTICULO 3o.- La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, - se hará tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un mismo ejercicio fiscal aunque se tra - te de diferentes acciones u omisiones de los previstos en - el artículo 1o. y aunque la defraudación impositiva haya -- versado sobre impuestos diferentes.

ARTICULO 4o.- Los Jueces podrán imponer, además - de las sanciones establecidas en el Artículo 2o., las de -- suspensión de uno a cinco años de inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad --- de la que emanen los créditos tributarios objeto de la de-- fraudación.

ARTICULO 5o.- Las penas establecidas en esta Ley, se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las Leyes Fiscales.

ARTICULO 6o.- En los delitos previstos en esta Ley, no habrá lugar a la reparación del daño; las autoridades administrativas, con arreglo a las Leyes Fiscales, harán efectivos los Impuestos eludidos a las sanciones administrativas correspondientes.

ARTICULO 7o.- Cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquella.

ARTICULO 8o.- Para que el Ministerio Público --- Federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos en esta Ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren que a su juicio se ha cometido el delito.

ARTICULO 9o.- No se aplicarán las sanciones establecidas en esta Ley, si antes de que las Autoridades --- Fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos -- de defraudación impositiva, se pagan los Impuestos que se pretendieron defraudar.

ARTICULO 10o.- Corresponde a los Tribunales de la Federación la aplicación de las disposiciones de esta -- Ley.

2.2. NOCIONES DE ELUSION, EVASION TRIBUTARIA Y DEFRAUDACION FISCAL.

2.2.1. Nociones de elusión y evasión tributaria:

En la ciencia del Derecho, como en todas las --- ciencias, la terminología propia y adecuada es elemento --- esencial para la comprensión de su contenido y por tanto, - un medio necesario para su desarrollo a través de la identi- ficación de sus realidades. Sin embargo, la unificación de- las voces para señalar realidades o hechos equivalentes no- ha sido lograda del todo, así como no ha sido posible utili- zar diferentes conceptos para significar distintos hechos.

En la doctrina del Derecho se presenta el proble- ma señalado, agravándose en la Legislación y la Jurispruden- cia.

En Materia Tributaria, los exponentes de la doc- trina -en diversos países- utilizan conceptos distintos pa- ra nombrar un mismo hecho, lo cual, en muchas ocasiones -- se origina en las traducciones de obras, que al trasladar - los conceptos, no encuentran las palabras técnicas para de- signar una realidad o un fenómeno, como ha sucedido con el- nombre de "HECHO GENERADOR", que define lo que otros llaman "SOPORTE FACTICO" por su traducción en el alemán: "HECHO -- IMPONIBLE", de acuerdo con la doctrina española; o "PRESU-- PUESTO DE HECHO", que cita nuestro Código Fiscal de la Fede- ración y que en última instancia, significan lo mismo.

Con respecto a aquéllas conductas de los contribuyentes que se manifiestan como repulsa al impuesto, han sido utilizados diversos términos para una misma forma de expresión de la conducta, así como también se ha recurrido a un solo término, para darle diferente significado. Es aquí en donde encontramos los conceptos de "EVASION LEGAL", "ECONOMIA DE OPCION", "REMOCION DEL IMPUESTO". "ELUSION FISCAL", -- etc.

Esta situación ha motivado un análisis de los conceptos señalados, para precisar su correcta utilización, y en especial, respecto de los conceptos de "Evasión" y "Elusión", que se confunden tanto en el uso corriente, como en la doctrina jurídica.

2.2.2. CONCEPTOS DE ELUSION Y EVASION TRIBUTARIA.

Para la doctrina, la Legislación y la Jurisprudencia se estima como evasión fiscal el siguiente concepto:

EVASION FISCAL LATO SENSU: Toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria. (3)

3) Sacado del trabajo presentado por la Delegación del Brasil a la V Asamblea General del CIAT, celebrada en mayo de 1971 en Río de Janeiro.

Giuliano Fonrouge, define a la EVASION FISCAL como:

"Todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal"(4)

ELUSION FISCAL se considera como: Aquella conducta de un contribuyente que, valiéndose de medios no prohibidos por la Ley, impide el nacimiento de la obligación tributaria, que realizada de otro modo se identificaría con el -- hecho generador señalado en la Ley.

El término evasión es totalmente comprensible, -- ya que se define por sí solo como aquella acción de salirse o escaparse de alguna obligación, algún compromiso, que en el caso expuesto, es la obligación tributaria. (5)

Frecuentemente, dicho término es definido como -- la acción de eludir o evitar, empleándosele como sinónimo -- de la palabra "ELUSION".

4) Giuliano Fonrouge Carlos.- "DERECHO FINANCIERO" Tomo II, Pág. 592, Buenos Aires, Argentina, 1962 citado por B. Villegas Héctor, Derecho Penal Tributario, Ediciones Lerner Pág. 91, 1a. Edición - Buenos Aires, Argentina, 1965.

5) Sampario Doria Antonio.- "LA EVASION FISCAL EN BRASIL". Revista de Investigación Fiscal No. 65 México, 1971. Página 36.

En principio, se afirma que las palabras OMITIR- y ELUDIR son utilizadas como sinónimos de EVADIR, situación que será analizada desde un enfoque gramatical, doctrinal-- y legislativo.

2.2.2.1. Concepción Gramatical.

Un recorrido a través de diversos diccionarios-- de las Lenguas Española y Latina llevó a confirmar un comentario del Maestro Dino Jarach, en el sentido de que al intentar traducir el término "ELUSIONE FISCALE", al español, se le dijo que existe el verbo eludir, pero no al sustantivo correspondiente, por no introducir un neologismo utilizó el término "EVASION TRIBUTARIA", para significar un hecho-- peculiar de omisión de pago del Impuesto. (6)

En efecto, los diccionarios de la Lengua Española definen el verbo "eludir" como la acción de evitar, librarse de una dificultad o una cosa molesta, y además define el adjetivo "eludible"; pero no contienen el sustantivo "elusión". Sin embargo, la palabra "evadir" si aparece con todos sus derivados. El significado que le dan es la acción de huir, fugarse, lo que ha traído como resultado que en el lenguaje común se usen como sinónimos.

6) Jarach Dino.- "EL ILICITO TRIBUTARIO". Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segundo número-- extraordinario, México, 1966, Página 106.

En el diccionario Latino-Español Etimológico de Raimundo de Miguel, "evadir" hace referencia al sujeto que retenía el demandante hasta la presencia del demandado, -- en el antiguo Derecho Romano, de lo que resulta que su traducción al español se circunscribe al hecho de quedar fuera de una obligación, salir de un compromiso. Respecto del verbo "eludir" en español podría significar no entrar en -- el juego, evitar la participación.

El significado de dichas palabras no es el mismo, puesto que elusión se refiere a evitar entrar en una -- situación determinada, pasar de lado, sin participar en -- ella, en tanto que evasión hace referencia a salirse de -- una obligación , de un compromiso al que se encuentra ligado el sujeto.

2.2. 2.2. Concepción Doctrinaria.

El concepto de elusión como figura jurídica ha sido analizado y discutido por estudiosos del Derecho Tributario y en gran parte coinciden en su concepción sobre esta figura.

La corriente mayoritaria considera que la elusión se da cuando un posible contribuyente evita la obligación tributaria, utilizando medios no prohibidos por las -- Leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible.

La objeción que pudiera hacerse a este concepto es que para el Derecho Tributario carece de relevancia el que un sujeto realice determinados actos que no se encuentran prohibidos por la Ley y que además, no generan obligación de pagar Impuestos; actos que no entran en el supuesto de hecho que la Ley señala como generador de la obligación fiscal. Pero atendiendo a la naturaleza de la materia es -- un principio general, comúnmente previsto en las Constituciones: "La obligación de contribuir para los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa; entendiendo como equitativo aquel impuesto que grava sin distinción a quienes su situación coincida con la que la Ley señala como generadora de la obligación fiscal; y proporcional, en virtud de que debe cobrarse según la capacidad económica de los -- causantes". (7)

Antes de analizar los conceptos que sobre este hecho proponen varios autores, se señalará el que ofrece Carretero, quien por cierto, difiere de la mayoría de los tratadistas.

Carretero al estudiar diferentes tipos de fraude al Fisco, dice: Las cantidades que se pueden integrar -- en el ilícito tributario son: La SIMULACION, la ELUSION y -- la EVASION.

7) Jurisprudencia y Tesis sobresalientes. Sala Administrativa. Mayo. Ediciones, México, 1955, 1963.

Se da la ELUSION cuando: "El contribuyente, --- utilizando actos jurídicos inapropiados para configurar el hecho imponible, pretende no pagar el tributo; los interesados realizan actos de Derecho Civil o Mercantil que escapan a la conducta tipificada en la Ley Tributaria". (8)

Las teorías que a continuación se exponen, serán las que contradigan esta concepción.

El Dr. Narciso Amorós parte de la reacción del contribuyente frente al Impuesto y analiza los procedimientos que utiliza para hacer efectiva su repulsa ante el mismo. Después de haber realizado un estudio profundo de uno de esos procedimientos, que llama elusión, concluye que, - ".....es la abstención o evitación voluntaria de hechos o actos encajados, definidos en el presupuesto incluido de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar, realizar y contribuir a un hecho imponible, quebrando o -- impidiendo, por tanto, exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible (9). Por lo que considera que la elusión, sustancialmente, es un fenómeno que se da antes de la percusión del impuesto, ya que-

8) Carretero Pérez Adolfo.- "DERECHO FINANCIERO". Editorial Santillana. Madrid 1968, Página 497 citado por Delgadillo Gutiérrez Luis H. La Elusión Tributaria. Revista Difusión Fiscal, número 6 diciembre -- de 1974.

9) Amorós Narciso.- "LA ELUSION Y LA EVASION TRIBUTARIA". Revista de la Dirección General Impositiva -- número 187, Buenos Aires, Página 27 (tomado de la -- Revista de Derecho Financiero, Madrid) cit. por Delgadillo Gutiérrez Luis. La Elusión Tributaria Revista Difusión Fiscal número 6, Diciembre de 1974.

es el resultado de un cambio de conducta para evitar el hecho imponible.

Agrega además, que no es un fenómeno estrictamente jurídico, ni exclusivamente económico, ya que para explicarlo es indispensable partir del hecho jurídico de la percusión. -- La que provoca la reacción del contribuyente concluyendo con la idea de que la elusión es un concepto propio, diferente -- de los procedimientos económicos o jurídicos de resistencia-- al Impuesto y que esa conducta no debe ser ilegal a través de actos simulados, anormales, extraordinarios, o abusando de -- las formas jurídicas.

Por su parte, el Maestro Dino Jarach, al entrar -- en el estudio de esta figura, en su conferencia "EL ILICITO-- TRIBUTARIO", se refiere a un concepto de elusión, como una -- actitud motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades - de adaptación de las estructuras del Derecho Privado, inadec-- cuadas para la realización de las finalidades empíricas que-- se propone el contribuyente; concepción que no acepta con res-- pecto a su naturaleza ilícita, pronunciándose en contra de -- su configuración como tipo penal.

En su "CURSO SUPERIOR DERECHO TRIBUTARIO" dice que los particulares "...en la elaboración de sus relaciones --- privadas, pueden elegir las formas más convenientes y ello -- no configura un abuso, sino que, al contrario, representa el uso de las facultades que el Derecho Privado les reconoce. Pe ro el Derecho Tributario no está obligado a seguir a las partes en la elección de las formas para someter las relaciones-

económicas a un tratamiento, de acuerdo con aquellas y no de acuerdo con el contenido efectivo que han perseguido como fin económico". (10)

La idea del Maestro Jarach, en relación con el concepto de la elusión, debe explicarse partiendo del hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria, -- que ".....desde el punto de vista formal, es un hecho y no un acto jurídico, y desde el punto de vista jurídico sustancial, es una manifestación de riqueza, apreciada por el -- Legislador y no una consecuencia de la voluntad de las partes. Es un hecho que da lugar a una obligación por voluntad de las partes. Es un hecho que da lugar a una obligación -- por voluntad de la Ley por ese contenido y no por otra razón.....(por lo que).....la consecuencia que la Ley ha -- atribuido a una determinada situación económica, es inderogable por la voluntad de las partes, porque a esa situación económica, debidamente apreciada, el legislador ha atribuido determinadas consecuencias tributarias, no a las formas ni a las relaciones que, siguiendo sus intereses particulares, los contribuyentes han querido adoptar";

Con base en lo anterior, se puede decir que el Maestro Jarach considera a la elusión como la conducta legal del sujeto, tendiente a evitar la percusión del impuesto o disminuir sus efectos, a través de las formas más convenientes, en uso de las facultades que el Derecho Privado-

10) Dino Jarach.- "CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO" Edición CIMA, Buenos Aires, 1969, Página 294. Edición segunda citado por Delgadillo Ob. cit. Pág. 10

le reconoce. (11)

En el mismo sentido, el Dr. Gómez de Sousa parte de la conducta del sujeto en relación con la realización o no del hecho generador y el nacimiento de la obligación tributaria. Además manifiesta que al realizarse la actividad del contribuyente y obtener el fenómeno económico deseado, sin que se produzca el hecho generador y sin que esa conducta se haya exteriorizado con matices de ilegalidad, se da la elusión, es decir, que teniendo en cuenta el que todos los supuestos que la Ley señala como generadores de la obligación tributaria tienen un contenido económico, cuando logra alcanzar el fin que se ha propuesto a través de actos distintos a los agravados, sin caer en el campo de la ilegalidad, está frente a la elusión de la obligación tributaria.

Para el Dr. Giuliano Fonrouge la elusión consiste en "...crear la circunstancia generadora del crédito fiscal en forma distinta de la prevista por la Ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción de impuesto, ni como defraudación".

Al igual que los autores citados anteriormente, el Dr. Fonrouge considera que el evitar el impuesto mediante

11) Delgadillo Gutiérrez Luis H.- "LA ELUSION TRIBUTARIA", Revista Difusión Fiscal, número 6, diciembre de 1974, Página 10.

formas determinadas, no es elemento suficiente para sancionar la conducta del contribuyente como fraude a la Ley, sino que además se requiere que dicha conducta esté tipificada como punible, lo cual se da cuando la intención del sujeto tiende a evitar una imposición justa, de acuerdo con una evaluación de dicho factor subjetivo. (12)

Es de apreciarse que la mayoría de los autores citados coinciden con la idea de lo que es la elusión. Indudablemente todos los contribuyentes tienen la libertad de arreglar sus asuntos en tal forma que, dentro de lo justo paguen el mínimo de impuestos, sin llegar a desvirtuar los principios de equidad y proporcionalidad que la Constitución manda y, además, guiando su conducta dentro de la legalidad. Así, cuando pretenden alcanzar determinado objetivo económico, ya sea adquisición, traslación o consumo de riqueza representada en diversas formas, y encuentran menos gravado un camino en comparación con otro que la misma Ley señala, están en libertad de escoger el que más les acomode a su economía; pero si esa reducción se da como resultado de la falta de pago del impuesto, que se ha producido con la realización del hecho generador de la obligación tributaria que la Ley señala, la conducta será fraudulenta, por evasión del impuesto".

Sin embargo, si para alcanzar el objetivo económico se encuentran que por falta de precisión del Legislador

12) Fonrouge Giuliano.- "DERECHO FINANCIERO".- Edición De Palma, Buenos Aires, 1970, Tomo II, Página 694.

al definir el hecho imponible, ha quedado una fisura por la que pueden realizarlo, evitando la generación de la obligación y por tanto, el pago del impuesto, estarán ante la elusión tributaria.

Para concluir con este Apartado, es necesario -- mencionar a las IV Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios celebradas en Estoril, Portugal, en septiembre de 1970, en que prestigiados tratadistas de la Materia Tributaria presentaron ponencias sobre este tema, y se obtuvieron conclusiones valiosas, las cuales fueron plasmadas por el Relator General, Dr. César Albiñana García Quintana

En el informe de dichas Jornadas, la Dra. Margarita Lomelí Cerezo manifiesta que el concepto elusión fue-- adoptado para significar "...la situación en que un posible contribuyente evita la generación del gravámen o carga fiscal por medios lícitos, es decir, procura impedir, utilizando medios no prohibidos por la Ley, el nacimiento de la --- obligación impositiva, que de otro modo se produciría en el caso de realizarse el hecho configurado en la Ley Tributaria (13) definición que se identifica con las que dan la -- mayoría de los autores.

Dada la naturaleza del Derecho Tributario, en --

13) Lomelí Cerezo Margarita.- Informe sobre las IV Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios -- Tributarios.

razón del principio de legalidad, es indispensable que el--Legislador haya considerado expresamente las conductas ilegales que deben sancionarse, y por lo mismo, si por falta --de previsión en la Ley, la conducta elusiva del impuesto --no se encuentra tipificada como delito o infracción, no obs--tante que pueda considerarse como una especie de fraude a --la Ley legalmente hay imposibilidad de imponer una sanción.

2.2.2.3. Concepción Legislativa.

La confusión de los términos que se analizaron--al parecer ha sido superado por los Legisladores de nuestro país.

Los conceptos de evasión y elusión de impuestos--se encontraban en diversos artículos del Código Fiscal de--la Federación, anterior; por ejemplo en el Artículo 38 se --disponía concretamente que:

"Son infracciones, cuya responsabilidad recae--sobre los sujetos pasivos o presuntos sujetos--pasivos de una prestación fiscal, Fracción ---XXII: Presentar los avisos, declaraciones, so--licitudes, datos, informes, copias, libros y--documentos a que se refiere la Fracción ante--rior, incompletos o con errores que traigan --consigo la Evasión de una prestación fiscal; - Fracción XXVI: Eludir el pago de las prestacio--nes fiscales como consecuencia de inexactitud--des, simulaciones, falsificaciones y otras ma--niobras".

En el Artículo 71, se disponía que "comete el delito de defraudación fiscal, quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto".

Como se desprende de las disposiciones transcritas el Legislador del Código Fiscal, al hacer referencia a la omisión del Impuesto en la Fracción XXII del Artículo 38, señalaba aquellos medios de los que podía valerse el sujeto para evadir el impuesto.

En la Fracción XXVI, al utilizar el término Elusión el Legislador lo usaba como una especie de la evasión, por lo que difería plenamente de la doctrina, según la cual la elusión requiere que la conducta sea lícita, es decir, que no impida una tributación justa.

En principio se puede decir que para esta Legislación, la Elusión es una especie de la evasión fiscal; -- una forma de evasión que se da como consecuencia de inexactitudes, simulaciones, falsificaciones y otras maniobras.

Sin embargo del texto del Artículo 44, que disponía que "en los delitos fiscales la Autoridad Judicial--no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las Leyes Fiscales, harán efectivos los Impuestos eludidos, y las sanciones administrativas correspondientes"; se desprende que los términos "eludir" -- y "evadir" eran utilizados como sinónimos.

Aunque en este nuevo Código (1982) el Legislador en las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a los mismos, así como las que fijan las infracciones y sanciones, cambió y generalizó el concepto por el de "omisión", "omitir" y "omitidos", en el Artículo 96 de nuestro Código vigente que a la letra dice:

"Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito;

Fracción II: Ayuda 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".

Como se puede advertir en la Fracción II del precepto mencionado, el Legislador aún hizo uso del concepto "eludir" pudiendo utilizar el concepto "evadir" o "huír de", o "a fugarse de", que gramaticalmente serían más apropiados y doctrinariamente más aceptados; ya que el concepto de "eludir" como se hizo notar anteriormente, se refiere a evitar entrar en una situación determinada, pasar de lado, sin participar en ella, en tanto que el concepto de evasión hace referencia a salir de una obliga

ción, de un compromiso al que se encuentra ligado al sujeto, como sería el caso del 3o. que ayuda al inculpado, o sea que ya se encuentra dentro del supuesto de la norma, por haber-- participado en lo establecido por la multicitada Fracción -- II del artículo 96 mencionado.

No obstante, a mi juicio, la Elusión se puede dar ya que se entiende por ésta:

"Como aquella conducta de un contribuyente que, valiéndose de medios no prohibidos -- por la Ley, impide el nacimiento de la --- obligación tributaria, que realizada de -- otro modo se identificaría con el hecho -- generador señalado por la Ley".

Por lo que, con una exacta aplicación del térmi-- no Elusión, en el sentido gramatical, se ha creado una figura que debe ser estudiada con mayor profundidad, para evitar que por falta de previsión del Legislador, el contribuyente-- rehuya la obligación constitucional de contribuir, propor--- cionalmente a su capacidad económica, para el gasto público.

Es cierto que nadie está obligado a contribuir -- por una cantidad mayor de la que le corresponda proporcional-- mente a su capacidad económica, ya que se caería por falta-- de proporcionalidad. Es por ello que debe procurarse que se-- tribute en forma justa, a través de la realización del prin-- cipio Constitucional señalado.

Y cuando el Legislador no es claro en la definición del hecho generador, da lugar a las conductas elusivas, a través de la utilización de formas que ha pasado por alto en su tipificación como generadores de la obligación fiscal.

Y bien, en el nuevo Código Fiscal de la Federación (1982) en el Título I, Disposiciones Generales, Capítulo Unico, en su artículo 5o. menciona lo siguiente:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

Las otras disposiciones Fiscales se interpretarán de acuerdo con los fines para los cuales fueron establecidas pudiendo aplicarse cualquier método de interpretación jurídica a falta de norma fiscal expresa, la aplicación podrá integrarse considerando disposiciones de Dere--

cho Federal Común (14) cuando éstas faciliten la consecución de los fines a que se refiere este Artículo.

Se puede advertir que se incorporó en el Sistema Tributario Mexicano, el Derecho Federal Común, como auxiliar en la interpretación de Normas Fiscales.

Excepto en las que se establezcan cargas a los particulares, y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones.

14) Al respecto Joaquín Escriche, en su Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia lo define así: - "DERECHO COMUN": Suele llamarse Derecho Común, así como también se llama Civil, el Derecho Romano, pero se denomina común con más propiedad el Derecho Civil o general de un pueblo, por contraposición al derecho particular o municipal de una provincia, Distrito o ciudad, o a cualquier derecho especial o privilegiado, como el militar, el eclesiástico y el comercial. En este sentido todo derecho privilegiado, que se ha introducido contra las reglas generales, no debe tener lugar sino precisamente en los casos para los cuales se ha establecido: Jus Commune Extendi -- Jus Singulare Restringeri Debet. Llámase también Derecho Común el que sirve a muchas naciones; y así se dice que es una regla del Derecho Común de las naciones políticas el no atentar a la persona de un embajador.

Joaquín Escriche.- "DICCIONARIO RAZONADO DE LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA". Editora e Impresora Norba-jaliforniana. 1974, México, Ensenada B.C.

2.3. NOCION DE DEFRAUDACION FISCAL

La falta de pago del tributo puede no sólo deberse a una simple omisión, sino a maniobras deliberadamente dirigidas a ese propósito, o destinadas a pagar menos de la suma que corresponde.

Por lo que, de una forma u otra, la inobservancia de la Ley Tributaria implica defraudación fiscal. Si el contribuyente omite cumplir su obligación, comete defraudación fiscal y el delito se configura por la sola discrepancia entre la conducta manifestada hacia el Fisco a lo preceptuado por la norma, ocasionalmente se toma en consideración la voluntad o culpabilidad del contribuyente, para efectos de agravar o atenuar la sanción.

El culpable de la acción u omisión que produce el delito, es responsable de las consecuencias de su conducta.

Al respecto se encuentra una opinión de Zanobini en la que expresa:

"La responsabilidad surge cuando existe violación a la norma y aunque no se haya producido un daño concreto, pero si se ocasionó un daño ello implica la obligación de repararlo, independientemente de la pena a que se haga acreedor, que puede tener carácter -

"de sanción penal administrativa". (15)

La defraudación dice Fourouge "supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación de cualquier circunstancia con relevancia Fiscal con el propósito deliberado de sustraerse, en todo o en parte, a una obligación tributaria. Debe mediar un comportamiento intencional dirigido a inducir en error a la autoridad. La gravedad de la actuación del sujeto justifica la gravedad de la sanción, ya que de no ser así, estaríamos en presencia de otro tipo de infracción pero no de defraudación". (16)

El concepto de Defraudación Fiscal en el Sistema Tributario mexicano se encuentra en el Artículo 108 -- del Código Fiscal de la Federación de 1982 y que a la letra dice:

"ARTICULO 108: Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna-

-
- 15) Zanobini, citado por Lomeli Cerezo Margarita.- "EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL". Compañía Editorial--Continental, México, 1961, Página 209.
- 16) Giuliano Fonrouge Carlos.- "DERECHO FINANCIERO" Buenos Aires, 1962, Tomo II, Página 593.

contribución u obtenga un beneficio -
indebido con perjuicio del fisco fede-
ral....."

El concepto antes descrito da margen al estudio
del Capítulo Tercero que a continuación se expondrá.

3. CAPITULO TERCERO

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

3.1. Concepto Jurídico de Delito.

El Código Penal en el Artículo 7o., preceptúa - que delito "es el acto u omisión que sancionan las Leyes-- Penales". (1)

Algunos penalistas como Ceniceros y Garrido, -- Porte Petit Candaudap, Ignacio Villalobos y Francisco Pavón Vasconcelos, al respecto están de acuerdo en que era - INNECESARIA LA DEFINICION DE DELITO, ya que el concepto -- es puramente formal al caracterizar a ciertos actos y omisiones bajo la amenaza de una pena con el carácter de deli tos "Los propios autores del Código de 1931 han admitido - lo innecesario de la inclusión del precepto definatario, - por no reportar utilidad alguna y por el inconveniente de ser, como toda definición, una síntesis incompleta". (2)

1) Código Penal

2) Ceniceros y Garrido.- "LA LEY PENAL MEXICANA" Página 39, México, 1934, citado por Pavón Vasconcelos Francisco, Manuel de Derecho Penal - Mexicano, Página 154, Editorial Porrúa, México, 1978.

La palabra "delito", deriva del supino delictum - del verbo delinquere, a su vez compuesto de linquere, dejar y el prefijo de, en la connotación peyorativa, se toma como linquere viam o rectam viam: dejar o abandonar el buen camino. (3)

DIVERSOS CONCEPTOS DEL DELITO

Para Pavón Vasconcelos, el delito "es la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punible y -- considera que son cinco sus elementos integrantes:

- a) Conducta o un hecho;
- b) La tipicidad;
- c) La antijuricidad;
- d) La culpabilidad, y
- e) La punibilidad.

Para Franz Von List, el delito es un acto humano culpable, antijurídico y sancionado con una pena (4). Ernesto Von Beling lo define como la acción típica antijurídica-

3) Villalobos Ignacio.- "DERECHO PENAL MEXICANO". Parte General Pág. 194 Editorial Porrúa, México, 1960.

4) Tratado de Derecho Penal. Tomo II, Pág. 254. Edit. - Reus, Madrid 1927, Traducción por Luis Jiménez de -- Asúa, citado por Pavón Vasconcelos Francisco, Manual de Derecho Penal Mexicano. Pág. 156 Ed. Porrúa, México, 1978.

culpable, subsumible bajo una sanción penal adecuada y que satisfaga las condiciones de punibilidad.

Edmundo Mezger, lo considera una acción típicamente antijurídica y culpable, concepto al que se adhiere Carlos Fortán Balestra (5). Para Max Ernesto Mayer el delito es un acontecimiento típico, antijurídico e imputable.- (6) Jiménez de Asúa lo estima como un acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción (7). A reserva de analizar el Delito de Defraudación Fiscal en los incisos que preceden, el concepto jurídico del Delito de Defraudación Fiscal según el Código Fiscal de 1982 es el siguiente:

"ARTICULO 108.- Comete el Delito de Defraudación Fiscal quien con uso de engaños o - aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en -- perjuicio del Fisco Federal".

-
- 5) Tratado de Derecho Penal,- Tomo I, Página 156, Editorial Rev. de Derecho Privado, Madrid, 1955, Trad. José Arturo Rodríguez M. citado por Pavón Vasconcelos Francisco, Manual de Derecho Penal Mexicano.-- Pág. 156 Ed. Porrúa México, 1978.
- 6) La Substitución del Concepto de Culpabilidad por - imputabilidad se explica, al darle el autor, a este elemento, una mayor amplitud y comprender en él al primero, citado por Pavón Vasconcelos Francisco Manual de Derecho Penal Mexicano Pág.156 Ed. Porrúa México 1978.
- 7) La Ley y el Delito Pág. 225 Editorial Hermes, 2a.- Edición. 1954

3.2. ELEMENTOS DEL DELITO.

La Doctrina Moderna Jurídico Penal considera -- que a cada elemento del Delito corresponde un aspecto negativo, el cual impide su integración:

<u>ELEMENTOS</u>	<u>ASPECTOS NEGATIVOS</u>
Conducta o Hecho	Ausencia de conducta o de Hecho.
Tipicidad	Atipicidad
Antijuricidad	Causas de Justificación
Culpabilidad	Inculpabilidad
Punibilidad	Excusas Absolutorias.

La conducta consiste en opinión del maestro --- Porte Petit, "en un hacer voluntario o en un no hacer voluntario o no voluntario (olvido) (8). La tipicidad se puede entender como la adecuación de la conducta o del hecho al tipo, y el tipo es la creación Legislativa, "es la descripción que el Estado hace de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto".(9)

8) Porte Petit Celestino.- "APUNTES DE LA PARTE GENERAL DEL DERECHO PENAL".- Tomo I, Pág. 156, México 1960

9) Castellanos Tena Fernando.- "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL", Editorial Jurídica Mexicana, Pág 215, México, 1965.

La atipicidad se da cuando hay ausencia de la -- conducta del hombre en el tipo, o sea es el aspecto negativo de la tipicidad.

Para varios penalistas la antijuricidad "es un - desvalor jurídico, una contradicción o desacuerdo entre el - hecho del hombre y las normas del Derecho" (10) De manera - que una conducta será antijurídica cuando resulte contraria a una norma de Derecho.

Las causas de justificación, si bien de una mane - ra se conoce, como legítima defensa, estado de necesidad, - etc., difícilmente se puede obtener un concepto de "causas - de justificación" en sí, pues por lo general se remite el - Juzgador a alguna de las fracciones previstas en el artícu - lo 15 del Código Penal, según sea el caso concreto de que -- se trate.

Ante esta situación y dado que la Doctrina no ha formulado un concepto que sea aceptado en forma uniforme; - al respecto, la definición que propone Jiménez de Asúa es - la siguiente:

"Son causas de justificación las que exclu - yen la antijuricidad de una conducta que -- puede subsumirse en un tipo legal; esto es,

10) Jiménez Huerta Mariano.- "LA ANTIJURICIDAD" Página 11 citado por Pavón Vasconcelos Francisco, Derecho Penal Mexicano. Página 267,- Editorial Porrúa, México, 1974.

aquellos actos u omisiones que revisten aspecto de delito, figura delectiva, pero en los que falta, sin embargo, el carácter de ser antijurídicos, de contrarios al Derecho, que es el elemento más importante del crimen. En suma; las causas de justificación no son otra cosa -- que aquellos actos realizados conforme - al Derecho". (11)

Para el Maestro Jiménez Huerta: "La denominación de causas de justificación es oriunda de la época en que el concepto de antijuricidad yacía sumergido en un profundo abismo cercado exteriormente por simples negaciones. Estas simientes fueron denominadas causas de JUSTIFICACION porque a través de ellas se justificaba la lesión de un interés protegido penalmente. Sin embargo, en referencia al consentimiento mal puede hablarse de justificación, ya que aquí no existe lesión alguna de un bien jurídico. Es pues, pleonástica la expresión CAUSAS DE JUSTIFICACION y encierra una contradicción in terminis hablar, como lo hace Maggiorè, de Delito Justificado".(12)

11) Jiménez de Asúa Luis.- "LA LEY Y EL DELITO. PRINCIPIOS DE DERECHO PENAL". Página 306, Editorial Herms, Buenos Aires, Argentina, 1954.

12) Jiménez Huerta Mariano.- "LA ANTIJURICIDAD", Página 119. Ed. Imprenta Universitaria. México D.F. -- 1952.

La culpabilidad es un elemento constitutivo del delito; sin él no es posible concebir su existencia; esta verdad fue asentada por Beling cuando elaboró el principio Jurídico "Nulla Poena Sine Culpa" (13) Y Jiménez de Asúa - (14) define a la culpabilidad en el más amplio sentido como: "el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica". La culpabilidad es reprochabilidad de la conducta y establece la responsabilidad de la culpa.

Jiménez de Asúa (15) dice que: "La inculpabilidad o causas de exculpación son las que excluyen la culpabilidad, evidente tautología, y sin superarla del todo -- aclara diciendo que éstas causas de inculpabilidad son las que absuelven al sujeto en el juicio del reproche.

La punibilidad es el carácter específico del -- crimen. Todos los caracteres del delito son condiciones -- de punibilidad. Los requisitos de acto típico, antijurídico y culpable, resultan en última instancia, presupuestos -- o condiciones para que se aplique una pena. Es la punibili -- dad el merecimiento de una sanción que, dada la realiza -- ción de una conducta nociva e indeseable y que, por tanto,

13) Pavón Vasconcelos Francisco.- "MANUAL DE DERECHO PENAL MEXICANO". Página 331, Editorial Porrúa -- México, 1974.

14) Ob. citada Pág. 379

15) Ob. citada Pág. 418

debe ser reprimida, el derecho enlaza a dicha conducta.-- La sanción es parte integrante de la norma jurídica. La pena, la sanción penal es elemento del delito también. -- Si se hace un estudio dogmático del delito no se puede -- evitar concluir que es elemento del mismo.

El concepto de las excusas absolutorias que -- da Jiménez de Asúa (16) es el siguiente: "Son causas de -- impunidad o excusas absolutorias, las que hacen que -- a un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y -- culpable, no se asocie pena alguna por razones de utili-- dad pública; es decir que son motivos de impunidad -como-- también los llama Vidal- utilitates causa. En estas con-- diciones el Legislador establece la no imposición de una-- pena.

3.3. EL DELITO DE DEFRAUDACION SEGUN EL CODIGO FISCAL DE 1938.

Este delito se encontraba en el Capítulo Quinto, que hacía mención a la Defraudación y correspondía --- al Título Sexto que se refería a los Delitos Fiscales, -- integrantes del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de di-- ciembre de 1938 y que entró en vigor en toda la República,

16) Ob. citada Página 466

el 10. de enero de 1939.

Como innovaciones principales a este delito se tiene:

- a) Se crea un tipo genérico que no existía en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Material Federal.
- b) Suprimen en la definición del Delito -- la palabra "impositiva". El delito simplemente es llamado Defraudación.
- c) Aumentan los casos de defraudación es--pecífica.
- d) Queda inexistente la presunción de responsabilidad a las cuales se refería -- la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal en su artículo 7o.

El Legislador en la exposición de motivos del Código de referencia, expresó textualmente (17) "Optamos por establecer un tipo genérico del delito, atentos a lo preceptuado por la doctrina que aconseja que en tanto -- que es imposible señalar casuísticamente los numerosos - hechos que conculcan el bien que jurídicamente se inten-

17) Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1938. Título Sexto.- Capítulo Quinto.

ta tutelar, debe estatuirse una fórmula más amplia, en la que puedan tener cabida todos ellos. Por otra parte, la experiencia corroboró la doctrina y demostró, que la ausencia de una definición genérica, tal como se hizo en la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, hizo imposible en más de una ocasión, sancionar penalmente actos que por su indosincracia de auténticos fraudes al Fisco solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse a cabo por no engastar estos hechos con perfección, -- tal como lo solicita en el Artículo 14 Constitucional, en los límites precisados por una Ley."

Independientemente de suprimir la palabra "impositiva", toda vez que en forma redundante se estaba indicando el fraude al Fisco por encontrarse el "Delito --- de Defraudación" en un cuerpo de Leyes Fiscales; las nueve Fracciones que comprendía el Artículo Primero de la -- Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, -- quedaron integradas en las ocho primeras Fracciones del - Artículo 271 del Código Fiscal de 1938, en las cuales --- no hay más que pequeñas modificaciones de estilo y fusión en un solo inciso de las dos fracciones, que se refieren a la ocultación (18) y se aumentaron las cuatro últimas - fracciones que oportunamente se citarán, quedando así un total de doce casos de fraude específico.

18) "LEY PENAL DE DEFRAUDACIÓN IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL".- Artículo 1o. Fracciones VII y IX fusionadas en la Fracción VII del Artículo 271 del Código Fiscal de 1938.

La presunción de responsabilidad que establecía la Ley de Defraudación Impositiva en su Artículo 7o. es la siguiente:

"ARTICULO 7o.- Cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquélla".

3.3.1. DEFINICION GENERICA.

ARTICULO 270: " Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los Impuestos".

3.3.2. DEFINICIONES ESPECIFICAS.

ARTICULO 271: "La pena que corresponde al delito de defraudación definido en el Artículo anterior, se impondrá también:

- I.- Al que simule un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago de los impuestos;

- II.- Al que declare ante las autoridades --
fiscales ingresos o utilidades menores
que los realmente obtenidos o haga de-
ducciones falsas en las declaraciones-
presentadas para fines fiscales;
- III.- Al que no entregue a las autoridades -
fiscales dentro del plazo señalado en-
el requerimiento legal de pago, las --
cantidades retenidas a los causantes -
por concepto de impuestos;
- IV.- Al que omita la expedición de los do--
cumentos en que conforme a las Leyes--
Fiscales deba cubrirse un impuesto me-
diante el empleo de estampillas o al -
que expidiendo el documento omite todo
o parte del pago del impuesto, sin em-
bargo no se aplicará la pena cuando -
el documento se presente espontáneamente
para revalidación;
- V.- Al que oculte bienes o consigne un pa-
sivo total o parcialmente falso en los
inventarios de un juicio sucesorio;
- VI.- Al que se resista a proporcionar a las
autoridades fiscales los datos neces-
arios para la determinación de la pro--
ducción gravable, o los proporcione --
con falsedad ;

VII.- Al que oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas o ingresos gravables;

VIII.- Al que se niegue a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos comerciales o los proporcione con falsedad;

IX.- Al causante que para registrar sus operaciones contables fiscales o sociales, lleve dolosamente con distintos asientos o datos, dos o más libros similares, autorizados o no;

X.- Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular, sin el timbre correspondiente los productos -- que tengan que llevarlos;

XI.- Al causante que por acción u omisión -- voluntaria destruya o semidestruya, dejando en estado de ilegibilidad, los -- libros de contabilidad, sociales o especiales fiscales;

XII.- Al causante que substituya o cambie las páginas foliadas de sus libros de con--

tabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones o las primeras páginas en que conste la autorización."

3.3.3. PENALIDAD DEL DELITO

ARTICULO 272.- "El delito de defraudación se sancionará con prisión de 3 meses a 2 años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS) y prisión de 2 a 9 años si aquél es superior a \$50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS).

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o intentó, la pena será de 3 meses a 9 años de prisión."

De esta forma quedó plasmado en el Código Fiscal de 1938 la "Defraudación" que en realidad para esos años exigía una inmediata atención en virtud de que varios de los fraudes específicos se encontraban dispersos en diversas Leyes.

El Legislador de 1938 así lo expresó en la exposición de Motivos, como se puede apreciar a continuación:

EXPOSICION DE MOTIVOS

"No se puede ser ajeno a las constantes transformaciones que día a día experimenta la sociedad y las cuales plantean la urgente necesidad de que la normatividad jurídica se vaya acondicionando a ellas, so pena de quedar preterida por anacrónica e inaplicable. Las nuevas formas de relación planteadas por los acelerados cambios que últimamente hemos experimentado, nos han impuesto la obligación de revisar las prevenciones relacionadas con los delitos fiscales, motivando esta revisión la presente iniciativa que hoy someto a vuestra consideración, y la cual se explica y justifica, en términos generales, -- por la creación de nuevas normas con las que se intenta una represión más efectiva de los delitos citados y la reunión en un solo Título, de las infracciones delictivas que por su homogeneidad, es impropio que los artículos que aluden a ellas, se encuentren dispersos en diferentes Leyes."

Si bien para esa época, la creación del Código Fiscal resultaba un avance legislativo, ya sea por las innovaciones de preceptos fiscales y de una técnica jurídica muy particular; en lo que se refiere a los delitos fiscales, la penalidad de los mismos resultaba benigna en relación al daño patrimonial que ocasionaba a la Hacienda Pública, debido a que los propios Legisladores le daban ese matiz por ser una nueva compilación legislativa y que el causante desconocía, además de que era necesario empezar a educar al causante.

En el Artículo 237 del Código Fiscal de 1938,

quedó establecida la base y causa de una penalidad benigna en atención a lo nuevo y desconocida que resultaba esa materia para el causante.

ARTICULO 237.- "Los Delitos Fiscales solo pueden ser de comisión intencional".

Inclusive así lo hizo notar el Legislador: "Entanto que los delitos fiscales poseen características que los separan del resto de los delitos ordinarios, se hizo necesario un capítulo de disposiciones generales en el que se precisaron las prevenciones privativas de ellos. En este orden de ideas, en el artículo 237 de esta iniciativa se establece como forma exclusiva para la comisión de los delitos fiscales, la intencional, atendándose a que la sanción penal para la "omisión espiritual" que entraña la forma no intencional o imprudente, implicaría fuerte severidad en una Ley que por nueva, no debe recurrir a esos extremos y que, por lo menos en sus primeros años, hasta en tanto se logre educar al causante en una cuidadosa vigilia de sus obligaciones impositivas, las negligencias o faltas de cuidado deben ser tan solo reprimidas por sanciones administrativas".

Ante esos fundamentos y relacionándolos con lo preceptuado por el Artículo 275 del Código Fiscal de 1938- que a la letra dice:

ARTICULO 275.- "No se aplicarán, las sanciones establecidas en este capítulo, y por --

consiguiente se sobreesera el proceso, si se pagan las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones o si previamente a que las formule, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebra convenio con el inculpadó en -- que quede depurada su situación fiscal y -- garantizado el interés del Erario Federal -- a su satisfacción de aquélla".

De esta forma y establecido así en el Código -- Fiscal, resultó que la tesis de la readaptación social del delincuente quedó al margen del Derecho Penal Fiscal y que las sanciones que en él se consignaban, persiguieron con -- más interés la reparación del daño que la reeducación del -- infractor.

Por último, es indispensable saber bajo que reflexiones el Legislador del Código Fiscal de 1938, creó el Delito de Defraudación y dio su Definición Genérica, toda vez que como se verá más adelante, cuando crearon el Código Fiscal de 1967 se reprodujo casi íntegro el texto del -- artículo 270 del Código Fiscal de 1938, que se refiere al -- delito de Defraudación, haciéndole únicamente pequeñas modificaciones de estilo, y al no expresar nada relevante -- relacionado con su tipificación en la exposición de moti-- vos del Código Fiscal de 1967; es indudable que se sometie -- ron y estuvieron conformes con los razonamientos definidos en la exposición de motivos del Código Fiscal de 1938 y -- que textualmente explica:

EXPOSICION DE MOTIVOS: "Para la definición de --
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 los impuestos".

Este argumento jurídico legislativo, es el primer antecedente que se tiene del delito de "Defraudación"-- siendo que por primera vez en materia tributaria se había-- creado un tipo genérico de este delito.

3.4. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL SEGUN EL CODIGO FISCAL DE 1967.

Algunas de las causas más importantes que influyeron en esa época para proponer un nuevo Código Fiscal --- se encuentra en el párrafo segundo de la Exposición de Motivos de la Iniciativa del Código Fiscal de 1967:

"En el plazo de más de un cuarto de Siglo --- transcurrido desde que el Código Fiscal se expidió hasta la fecha, las condiciones económicas y sociales del país han sufrido profundos cambios. Además, la Legislación Fiscal, especialmente en los últimos años, ha sido objeto de importantes modificaciones, para modernizarla y adaptarla a la actual situación económica y social de México. Asimismo, la elaboración jurisprudencial en el periodo de vigencia del Código, tanto de la Suprema Corte de Justicia como el Tribunal Fiscal ha sido abundante y de gran interés en las relaciones fiscales".

Los criterios de los juzgadores, seguido en la elaboración del proyecto del nuevo Código, tenía como finalidad según lo manifestaron en la citada exposición de Motivos:

"El propósito de procurar que entre la autoridad fiscal, sujeto activo en la relación tributaria, y las entidades, empresas o personas a las que corresponda el carácter de sujeto pasivo, prevalezca un buen entendimiento y se evite el antagonismo en todos los casos que sea posible".

De tal manera que, los preceptos que habrían de entrar en vigor, fueren en términos de que las relaciones de las autoridades con los particulares y con otras entidades públicas, resultaran satisfactorias teniendo en cuenta la amplia experiencia obtenida y las nuevas orientaciones sobre política fiscal.

Otro de los razonamientos que fundaron la base del nuevo Código y que tiene relación con el tema de investigación es la convicción personal que debe existir en el causante de cumplir con sus obligaciones tributarias y así lo expresó el juzgador en la referida Exposición de Motivos:

"Se considera que en el cumplimiento del -- deber de pagar las contribuciones, tiene ma yor importancia la convicción que en cada -- uno de los legalmente obligados ha de existir, que la sanción que por incumplimiento -- establezcan las Leyes e impongan las autoridades: y para hacer posible que se adquiriera esa convicción resulta indispensable que -- las normas sean equitativas y justas y que la autoridad las aplique correctamente, Solo mediante estos requisitos puede adoptarse por los funcionarios una actitud rigurosa contra los infractores que no cumplen -- sus obligaciones fiscales".

O sea que en este razonamiento, el Legislador - trata de inculcar al causante la convicción personal de la obligación tributaria para el pago oportuno de créditos -- que tiene hacia el Fisco Federal, y aunque establece sanciones para los casos de incumplimiento, estas son en realidad aún benévolas en relación al daño que causan a la -- Hacienda Pública, ya que la finalidad más importante del -- Estado es proteger en primer término el interés público -- que el interés personal, y con ese tipo de sanciones no se cumple el propósito apuntado como posteriormente se señalará.

"Si se admite que existe en el ser humano la tendencia a vulnerar las normas jurídicas, y por ello es necesario que el Legislador establezca sanciones para el supuesto de que el orden jurídico sea perturbado, con mayor razón es preciso reconocer que la tendencia a incumplir los-preceptos fiscales existe -igualmente- en el ser humano, - pero provista, según la doctrina, de un mayor ímpetu, por-los siguientes motivos:

- a) En la mayor parte de los casos no es --
menester una acción para violar la dis-
posición legal, basta una simple omi --
sión por parte del sujeto pasivo para -
hacer inoperante para él una exacción.
- b) Los tributos son por esencia impopula--
res; en consecuencia, desafortunadamen-
te, la infracción a las normas fiscales,
no es considerada por la opinión gene--
ral como un hecho contrario a la Ley; -

y

- c) La repetida vulneración supone siempre -- un provecho económico inmediato para el particular; en perjuicio únicamente para el Estado, cuyos intereses son difícilmente defendidos con el mismo afán que el particular cuida de sus bienes." (19)

Por todo lo anterior, el Código Fiscal de 1967, al igual que el actualmente en vigor, siguiendo absolutamente a la doctrina imperante, plasmó diversas conductas que considera antijurídicas y cuya realización o coincidencia por el administrado constituyen infracciones o delitos denominados fiscales, dentro de los cuales destaca el marcado "Defraudación Fiscal".

Precisados algunos de los propósitos generales de la iniciativa del Código Fiscal de 1967, que justificaron la creación del Nuevo Código, el citado delito de "Defraudación Fiscal", quedó integrado en el Capítulo IV que se refiere a los delitos y a su vez agrupado en el Título Segundo que comprende a las disposiciones generales o sustantivas, inclusive las sanciones administrativas y los delitos.

3.4.1. LAS INNOVACIONES PRINCIPALES CON RELACION A ESTE DELITO SON:

19) Perulles J.J.- Lecciones de Derecho Fiscal.-
José Ma. Bosch. Editor. Barcelona.+ España -
Página 468

3.4.1.1 EN LA DEFINICION GENERICA, ARTICULO 71:

- a)"Reproduce el Artículo 270, adicionado a la palabra "Defraudación" el calificativo "Fiscal", para que se circunscriba su alcance al engaño o aprovechamiento de error en perjuicio del Fisco".(20)

3.4.1.2. EN LAS DEFINICIONES ESPECIFICAS, ARTICULO 72

- a) Su correlativo es el artículo 271, se le hicieron algunos cambios de redacción y de ubicación de las diez fracciones en que se divide el actual precepto, en vez de las doce que contenía el mencionado artículo 271;
- b) Prevee una nueva situación en la fracción III, consistente en la falsedad en los datos para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que se causen, la que siempre trae como consecuencia la evasión total o parcial en el pago de impuestos, como ocurre con la defraudación fiscal;
- c) Reestructuración actual del artículo 72 del Código Fiscal de 1967, en relación a su correlativo que es el 271 -- del Código Fiscal de 1938".

20) Código Fiscal de la Federación y sus Reformas Tomo I, 2a. edición, Procuraduría Fiscal de la Federación, Tercera Subprocuraduría Fiscal de la Fed. Unidad de Documentación y Comp.--- S.H/C.P. México 1981, Artículo 72-1

- La Fracción I corresponde a la Fracción I;
- la Fracción II corresponde a la Fracción II;
- La Fracción III es nueva como ya se hizo men
ción;
- La Fracción IV a la Fracción VII;
- La Fracción V a la Fracción IV;
- La Fracción VI a la Fracción X;
- La Fracción VII a la Fracción III;
- La Fracción VIII a la Fracción IX;
- La Fracción IX a la Fracción XI; y
- La Fracción X a la Fracción XII.

d) Para una mayor claridad, las fracciones V -- VI y VIII del artículo 271, se puede decir quedaron fusio
nadas con el cambio lógico de estilo y redacción en la mul
ticitada y nueva Fracción III del artículo 72 del Código -
Fiscal de 1967.

3.4.1.3. MODIFICACIONES EN EL CAPITULO DE "LOS DELITOS FISCALES".

Dentro de la iniciativa del Proyecto del Código-Fiscal de 1967, una de sus reformas tiene especial aplicación con el Capítulo que se refiere a los "Delitos Fiscales" y en caso particular se relaciona con el delito en cuestión por lo que a continuación se cita el párrafo primero del -- punto 16 de la Exposición de Motivos de la Iniciativa del - Código Fiscal de 1967:

"EXPOSICION DE MOTIVOS:- 16. La cuidadosa --- revisión efectuada en los preceptos en vigor relativos a delitos fiscales permitió introducir modificaciones técnicas de acuerdo con la experiencia y encaminadas a lograr la mejor - aplicación de esas normas. Al respecto debe - hacerse notar que se propone la supresión del precepto vigente (Artículo 237) que establece que los delitos fiscales solo pueden ser de - comisión intencional, pues se considera que - en tratándose de delitos fiscales debe regir, como en los demás actos delictuosos, las disposiciones del Código Penal".

Ya anteriormente se había hecho mención de la -- inconveniencia que tenía dicho precepto, pero ahora que ya lo suprimieron quedaron subsistentes y modificaron otros -- artículos que llevan a un resultado también injusto en comparación con el fraude del Fuero Común, y que se hará notar oportunamente más adelante.

A reserva de indicar las reformas posteriores- que le fueron hechas al delito de "Defraudación Fiscal",- el texto original aprobado en 1967 es el siguiente:

3.4.2. TEXTO ORIGINAL SEGUN EL CODIGO
DE LA MATERIA DE 1967.

3.4.2.1. DEFINICION GENERICA.

"ARTICULO 71.- Comete el delito de defrau-
dación Fiscal, quien haga uso de engaños
o aproveche errores, para omitir total -
o parcialmente el pago de algún impuesto".

3.4.2.2. DEFINICIONES ESPECIFICAS

"ARTICULO 72.- La pena que corresponde al
delito de Defraudación Fiscal se impon--
drá también a quien:

- I.- Mediante la simulación de actos jurí-
dicos omite total o parcialmente el -
pago de los impuestos a su cargo;
- II.- Consigne en las declaraciones que pre-
sente para fines fiscales, ingresos -
o utilidades menores que los realmen-

te obtenidos, o deducciones falsas"(21)

21.- RENTA. Distinción entre deducciones indebidas y falsas.

Las deducciones efectuadas por los contribuyentes -- sin autorización legal no conducen a determinar que son deducciones falsas ni que se omitió la declaración del ingreso total percibido en un ejercicio fiscal, en razón de que las deducciones indebidas en la declaración del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, derivan del hecho de descontar partidas, - contables por conceptos no autorizados legalmente, - que dan lugar, conforme al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que en la revisión que -- efectúe la autoridad se determinen las diferencias - omitidas y sus recargos correspondientes, en tanto - que las deducciones falsas provienen de simulación-- o maniobras fraudulentas encaminadas a eludir el impuesto y se sancionan con la imposición de una multa tanto más que las deducciones indebidas no traen --- como consecuencia que se omita la manifestación del ingreso total percibido, sino en todo caso que se -- cubra un impuesto menor, que puede ser corregido --- por la autoridad competente.

Revisión Fiscal 21/78, Banco de Nuevo León, S. A., - 27 de Septiembre de 1978. Unanimidad de 4 votos.-----
 Ponente Atanasio González Martínez.- Secretario.- José I. Cantú Hernández. Tesis 2a. Sala. 1978

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe rendido a la, por su Presidente, correspondiente al año de 1978.- Página 75.

- III.- Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que le requieran los datos que -- obran en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso -- gravable o los impuestos que cause.
- IV.- Oculte a las autoridades fiscales, total -i o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas .
- V.- No expida los documentos en los que deba - acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas.
- VI.- Como fabricante, importador, comerciante - o expendedor haga circular productos sin-- el timbre o el marbete que deban llevar;
- VII.- No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que hayan retenido o recaudado de los causantes, por concepto-- de impuestos;
- VIII.- Para registrar sus operaciones contables, - fiscales o sociales, llene dos o más lí -- bros similares con distintos asientos o -- datos, aún cuando se trate de libros no -- autorizados;

IX.- Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las Leyes Mercantiles o las disposiciones Fiscales, y

X.- Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la Fracción anterior, para substituir o cambiar las páginas foliadas".

3.4.2.3.- REFORMAS

El texto del Artículo 71 o sea la definición -- genérica no tiene reformas hasta el año de 1982 en que se creó el nuevo Código y que más adelante se observará.

a) El Artículo 72 tuvo una modificación en el año de 1972.

"En el Decreto de Reformas y Adiciones a diversas Leyes de carácter fiscal, publicada en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1972, se reformó la Fracción -- II del Artículo 72 del Código Fiscal de la Federación, la que entró en vigor el 1o. de enero de 1973, quedando dicho artículo en los términos siguientes: (22)

22) Código Fiscal de la Federación y sus Reformas
Ob. citada Artículo 72-A

"ARTICULO 72:.... Fracción II.- Omita - presentar las Declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuviere obligado o consigne en las que -- presente, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas".

b) En 1978 se adicionó la Fracción XI.

"En la Ley que reforma , adiciona y deroga -- diversas disposiciones fiscales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, se adicionó con una fracción XI el Artículo 72 del Código-- Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1o. - de enero de 1979, quedando dicho artículo en los siguientes términos: (23)

"ARTICULO 72..... Fracción XI.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal".

c) En el año de 1980 se reformó la Fracción-- VII del Artículo 72 del Código Fiscal de la Federación-- y se adiciona la Fracción XII del propio Artículo, teniendo así finalmente el último texto del Artículo 72 --

23) Código Fiscal de la Federación y sus Reformas. Ob. citada Artículo 72-6

y que estuvo vigente desde el 1o. de enero de 1981 hasta la creación del nuevo Código Fiscal de 1982, por lo que se procede a transcribirlo con las mencionas reformas.

3.4.2.4. ULTIMA REFORMA Y TEXTO VIGENTE EN 1981.

"En la Ley que establece, reforma, adiciona-- y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1980, se reformó la Fracción VII del Artículo 72 del Código Fiscal de la Federación, y se adiciona la Fracción XII al propio Artículo, el cual entró en vigor el 1o. de enero de 1981, quedando dicho artículo en los términos siguientes: (24)

"ARTICULO 72.- La pena que corresponde al -- delito de defraudación se impondrá también, a quien:

- I.- Mediante la simulación de actos jurídicos omite total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo;
- II.- Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que estuviere obligado o consigne en las que presente, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas;

24) Código Fiscal de la Federación y sus Reformas
Ob. citada Artículo 72-9 y 72-10

- III.- Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran, los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause;
- IV.- Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas;
- V.- No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas;
- VI.- Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar;
- VII.- No entere a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca para ello, las cantidades que por concepto de créditos fiscales hubiere retenido o recaudado;
- VIII.- Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, llene dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aún cuando se trate de libros no autorizados;

IX.- Destruya, ordene o permita, la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las Leyes Mercantiles o las disposiciones fiscales;

X.- Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para substituir o cambiar las páginas foliadas;

XI.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal; y

XII.- Habiendo sido designado depositario por las autoridades fiscales, disponga del bien depositado. "

Como puede advertirse este artículo tuvo una vigencia aproximada de 15 años, y fue sujeto únicamente de dos reformas, que corresponden a las fracciones II y VII en los años de 1972 y 1980, asimismo tuvo la adición de dos fracciones la XI y XII en los años de 1978 y 1980 respectivamente que se subrayan con doble renglón para una mejor distinción del texto original del año de 1967 y que se encuentra apuntado anteriormente. Este artículo estuvo vigente hasta antes de que entrara en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación de 1982 o sea hasta el 31 de diciembre de 1982.

3.4.3. PENALIDAD DEL DELITO

El artículo 272 del anterior Código Fiscal establecía normas similares a las contenidas en los dos primeros párrafos del nuevo precepto. Se ha adicionado un tercer párrafo para señalar que no se impondrán sanciones si quien hubiere cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido. El artículo 37 Fracción X del Código de 1967, -- precisa por exclusión lo que debe entenderse por espontaneidad del contribuyente y dicho precepto y el que se comenta, tienen el propósito de librar no solo de las sanciones administrativas sino también de las penales, a todo causante -- que presente sus irregularidades ante el Fisco, sin que medie gestión de las autoridades. (25)

"ARTICULO 73.- El delito de defraudación -- fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 y con prisión de dos a -- nueve años si dicho monto es de \$50,000.00- o mayor.

Cuando no se pueda determinar la cuantía -- del impuesto que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de tres meses a nueve

25) Código Fiscal de la Federación y sus Reformas.
Ob. cit. Artículo 73-1

años de prisión.

No se impondrán las sanciones previstas -- en este artículo, si quien hubiera cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido."

3.4.3.1.. DIFERENCIAS ENTRE LOS CODIGOS DE
1938 y 1967.

a) La primera diferencia de la penalidad en este delito en el Código de 1967 con el anterior, es que en el de 1938 la prisión era de 3 meses a 2 años y en el nuevo es de 3 meses a 6 años, ambos por la misma cuantía de ----- \$50,000.00 siempre y cuando fuera inferior a esa suma, o -- sea que únicamente en este caso se aumentaron 4 años de prisión. Ahora bien, si el impuesto defraudado era por ----- \$50,000.00 o mayor, en ambos Códigos la pena era la misma, - de 2 a 9 años de prisión.

Igualmente para el caso de no poder determinar la cuantía defraudada, o que se intentó defraudar, la pena fue la misma en ambos Códigos, de 3 meses a 9 años.

b) La segunda diferencia a este Artículo fue -- su párrafo tercero, que dice:

"No se impondrán las sanciones previstas - en este Artículo, si quien hubiera cometi-

do el delito entera espontáneamente el impuesto omitido". (26)

Este texto transcrito anteriormente estuvo vigente 10 años sin modificaciones desde 1968 hasta -- 1977, año en el que se le hizo la reforma que se apunta a continuación, seguramente por finalidades económicas:

3.4.3.2. REFORMAS.

a) En la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicadas en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1977, se reformó el Artículo 73, primer párrafo del Código Fiscal de la -- Federación el cual entró en vigor el 1.º de enero de -- 1978, quedando dicho artículo en los términos siguientes:

26) PAGO ESPONTANEO.- El concepto de pago espontáneo se encontraba previsto según el Código Fiscal de 1967, en el Artículo 37 Fracción X y lo explica de la siguiente manera:
 Artículo 37:-"En cada infracción de las señaladas en este Código se aplicarán las sanciones correspondientes, conforme a las reglas siguientes:
 Fracción X.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstendrá de imponer sanciones -- cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito o cuando -- se enteren en forma espontánea los impuestos -- o derechos no cubiertos dentro de los plazos -- señalados por las disposiciones fiscales. No -- se considerará que el entero es espontáneo --- cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o medie requerimiento, visita, excitativa o cualquiera otra gestión efectuada por las mismas...."

"ARTICULO 73.- El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de \$250,000.00 - (DOSCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve -- años de prisión.

Quando no se pueda determinar la cuantía del -- impuesto que se defraudó o intentó defraudar, -- la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

No se impondrán las sanciones previstas en este artículo, si quien hubiera cometido el delito -- entera espontáneamente el impuesto omitido."

En resumen, después de 29 años que estuvo vigente el Código Fiscal de 1938, se creó el de 1967 y en el caso de este delito, se hace notar que el esfuerzo de los -- Legisladores, por cuanto hace a la penalidad del mismo, fue un tanto benigna en relación al daño que se causó a la Hacienda Pública y sobre todo después de una experiencia de -- 29 años, sin contar los 15 años que se sumarían hasta 1982, nótese pues cuales fueron esas Reformas:

3.4.3.2.1. EN EL PARRAFO PRIMERO:

a) Se aumentan 4 años de penalidad.

- b) Se modifica el texto de: "...si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar...." para este otro en el que se adiciona la palabra "impuesto". "....si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar...."
- c) Se aclara su segunda parte, ya que en -- 1938 decía: "... y prisión de 2 a 9 años si aquél es superior a \$50,000.00.

Y en 1967 dice "...y con prisión de dos a 9 años si dicho monto es de \$50,000.00 o mayor."

O sea que en 1938 por un error legislativo, dejaron sin PENALIDAD a aquél que defraudara o intentara defraudar por el monto de \$50,000.00, tan fue así que ya en 1967 el texto dice claramente "si dicho monto es de ----- \$50,000.00 o mayor", fue un "pequeño" error que duró 29 años.

3.4.3.2.2. EN EL PARRAFO SEGUNDO.

- a) Se suprime la preposición "de" y el --- artículo "LO" adicionando la palabra -- IMPUESTO a la preposición "DEL" quedando así: "...la cuantía del impuesto que se defraudó, en lugar de..."la cuantía de lo que se defraudó."

3.4.3.2.3. EN EL PARRAFO TERCERO

Es de nueva creación o sea de 1967, y resultó -- benévolo para los defraudadores, porque el Artículo 37 Fracción X precisa lo que debe entenderse por espontaneidad del contribuyente.

"ARTICULO 37.- En cada infracción de las señaladas en este Código se aplicarán las sanciones correspondientes, conforme a las reglas siguientes:

"FRACCION X.- La Secretaría de Hacienda - y Crédito Público se abstendrá de imponer sanciones, cuando se haya incurrido en in fracción a causa de fuerza mayor o caso - fortuito o CUANDO SE ENTEREN EN FORMA ESPONTANEA LOS IMPUESTOS O DERECHOS NO CUBIERTOS DENTRO DE LOS PLAZOS SEÑALADOS -- POR LAS DISPOSICIONES FISCALES. No se con siderará que el entero es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o media requerimiento, visita, excitativa o cualquiera otra gestión efectuada por las mismas."

De manera que este artículo y el 73 o sea el -- de la Penalidad de la Defraudación Fiscal, tenían el firme propósito de liberar a los defraudadores o causantes vivos -- como anteriormente se les decía, no sólo de sanciones administrativas sino también de las penales.

Someramente se ve que ante estos supuestos al Estado, le importa más y a costa de lo que sea "recaudar-ingresos", sin observar si realmente el causante (hasta-1982 término usado), se está educando o creando una conciencia de convicción propia para el pago puntual de los tributos que se derivan de diversas obligaciones fiscales para con la Hacienda Pública. Una ideología derivada de esa hipótesis hace suponer que se puede tratar igual a -- los causantes cumplidos que a los causantes defraudadores pero no descubiertos, por el margen que dan los artículos antes mencionados.

Podría entrar en aplicación el principio
-TRATAR IGUAL A LOS IGUALES Y DESIGUAL -
A LOS DESIGUALES?.

Con la finalidad de poder ahondar más abiertamente en posibles situaciones parecidas a las anteriores- pero actualizadas, es necesario hacer por último el estudio del Delito de Defraudación Fiscal y su naturaleza --- jurídica propósito de esta modesta investigación, a la luz del nuevo Código Fiscal de 1982.

3.5. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL SEGUN EL CODIGO DE LA MATERIA DE 1982.

Para una mayor claridad del delito de defraudación fiscal, es necesario precisar cual es su naturaleza- jurídica, objetivo marcado en esta tesis; siendo así, se tienen que establecer los componentes mismos de este delito.

El delito de defraudación fiscal, como su nombre lo indica, comprende un fraude al Fisco Federal o a la Hacienda Pública, su naturaleza misma y jurídica de este delito impositivo, se encuentra en la simple figura del fraude, solo que con diversos resultados, o sea, el daño patrimonial se causa al Fisco Federal.

Para analizar la figura misma de la defraudación fiscal, es menester observar la naturaleza jurídica del fraude.

3.5.1. CONCEPTO.

Según comenta el Licenciado Mariano Jiménez Huerta: "El Delito en examen es conocido con el nombre de estafa en los Códigos Penales Francés, Alemán y Español.--

El Código Penal de México le denomina fraude, siguiendo la tradición legislativa que iniciara el Código Toscano de --- 1853." (27)

-
- 27) Subraya Zamora Pierce (El fraude en el Derecho Posi-
 tivo Mexicano en la Jurisprudencia y en la Doctrina,
 1961, Página 11) la falta de atención y el escaso -
 interés que el delito de fraude ha merecido a nues-
 tros juristas, no obstante los problemas doctrina--
 les y prácticos que lleva aparejados. "Francisco --
 González de la Vega en 1936 y en su Obra Derecho Pe-
 nal Mexicano. Escribe Zamora Pierce, dedico al frau-
 de genérico cuatro hojas, sin tocar, y menos resol-
 ver ninguna de las espinosas cuestiones que este -
 tema plantea, estaba vigente en aquella época la --
 legislación más defectuosa que en materia de fraude
 ha tenido nuestro país, que confundía, como fraccio-
 nes de un mismo artículo el fraude genérico y los--
 fraudes específicos: González de la Vega, se decla-
 ró partidario de dicha reglamentación. Es hasta el
 año de 1960 cuando se vuelve a estudiar el fraude -
 en México, Francisco Pavón Vasconcelos, en un peque-
 ño libro destinado a auxiliar a los estudiantes en-
 la preparación del segundo curso del Derecho Penal,
 emplea quince hojas en el tema que nos ocupa; su --
 estudio se sujeta a normas lógicas que aún cuando -
 no estamos de acuerdo con él, en muchos casos, recq-
 nocemos que es más completo que el trabajo de Gon-
 zález de la Vega. Las obras citadas comprenden toda
 la bibliografía nacional del fraude". Citado por --
 Jiménez Huerta Mariano, Derecho Penal Mexicano. Par-
 te Especial, Tomo IV, Página 148 y 149. Editorial--
 Libros de México, S.A., México 1963 .

Lo que constituye en verdad, la esencia del delito, "radica en los engaños, ardidés, artificios y maquinaciones de que se vale el sujeto activo para sumergir en un error a otro y determinarle a realizar un acto de disposición patrimonial. Y esta genuina esencia del delito trasciende a la consideración penalística en los diversos sistemas y criterios conceptuales seguidos por los Códigos. Las notas conceptuales que singularizan esta especie típica consisten, pues, en la obtención de una cosa o en el logro de un lucro indebido a través de engaños, maquinaciones o artificios, como elocuentemente se pone en relieve en el Código Penal de México, al establecerse en el párrafo primero del Artículo 386 que "comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido...." Y al señalarse también en el último párrafo del mismo artículo una agravación de pena para "cuando el sujeto pasivo del delito entregue la cosa de que se trata a virtud no sólo de engaño, sino de maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se hayan empleado...." (28)

28) Jiménez Huerta Mariano.- "DERECHO PENAL MEXICANO". Parte Especial. Tomo IV, Página 151. - Editorial Libros de México, S.A., México 1963

3.5.2. BIEN JURIDICO TUTELADO

El bien jurídico tutelado en el delito de fraude es el patrimonio; existe en los miembros de la comunidad un interés jurídico en que las relaciones económicas se desarrollen libres de engaños, maquinaciones y artificios, que puedan inducir a error y a que los errores en que pudieran hallarse determinadas personas no sean aprovechados por otras con fines lucrativos; como dice Jiménez Huerta, "Un interés individual de naturaleza patrimonial cuya transgresión ofende los ideales y aspiraciones de la comunidad es, pues, el bien jurídico protegido en el delito de fraude" (29), viene siendo este delito de los más avanzados y ataca a la propiedad de todo el mundo, eliminando la violencia y caracterizándose por la astucia y conducta falaz, entre otras cosas.

3.5.3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

Según se desprende de la definición del delito de fraude contenida en los párrafos primero y último del artículo 386 del Código Penal Mexicano, Jiménez Huerta al respecto expone que son tres sus elementos constitutivos:

29) Ob. citada Derecho Penal Mexicano
Página 158

3.5.3.1 UNA CONDUCTA FALAZ

3.5.3.2 UN ACTO DE DISPOSICION

3.5.3.3 UN DAÑO Y LUCRO PATRIMONIAL.

3.5.3.1. CONDUCTA FALAZ

La conducta falaz es el indicio del proceso ejecutivo para la ejecución del delito.

La conducta a su vez está seguida de un elemento--constituído de naturaleza psíquica del individuo que va a cometer el delito, pues eso va a determinar en que influya en otro sujeto o sea el pasivo, para que mediante engaños o por simple abstención del error en que el otro se encuentra, para realizar un acto de disposición patrimonial obteniendo un lucro indebido.

La conducta falaz, a su vez puede clasificarse --- en tres diversos grupos:

3.5.3.1.1 MAQUINACIONES Y ARTIFICIOS

3.5.3.1.2 ENGAÑOS

3.5.3.1.3 APROVECHAMIENTO DE ERROR

3.5.3.1.1. MAQUINACIONES Y ARTIFICIOS

La forma más típica de manifestarse la conducta--ejecutiva del delito en cuestión, es aquella que se exteriori

za en una falsa apariencia externa simuladora o disimuladora de la realidad, destinada a corroborar los hechos falsamente afirmados.

De manera que el fraude es un delito constructivo, toda vez que para que surja es necesario que aparezcan primero las afirmaciones falsas y mentirosas, estructuradas de cierto modo que vayan acompañadas de ciertos hechos externos y corpóreos, que le den una aparente realidad, ilusoriamente visual y tangible.

Al respecto Jiménez Huerta, manifiesta que: "Las maquinaciones o artificios empleados para obtener la entrega de la cosa, a que hace mención el párrafo último del artículo 386 del Código Penal, han de tener la suficiente corporeidad, visualidad o tangibilidad para impresionar la mente y los sentidos e ilusoriamente hacer aparecer la mentira como una constatada realidad. Empero, no existe maquinación o artificio en las simples palabras por fascinantes o sugestivas que fueren; preciso es que vayan acompañadas previa, simultánea y sucesivamente por algún hecho material y corpóreo que dé apariencia de realidad a la mendaz afirmación. Ya Carrara expresó "que para que exista artificio no basta el solo discurso aunque fuere elocuente, meditado y persuasivo, necesitase, además, que se ejecute algo que compruebe las afirmaciones falsas". Y dado el sistema de nuestro Código, en el que claramente se distingue entre simple engaño - (párrafo primero del artículo 386) y Maquinaciones y Artifi

cios. (30) (párrafo último del mismo artículo) para conectar - a uno y otros diversas consecuencias penales, la conducta --- fraudulenta artificiosamente maquinada exige conceptualmente-

30) Jiménez Huerta Mariano.- "DERECHO PENAL MEXICANO". Parte Especial Tomo IV, Pág. 161 Editorial Libros de México, S.A. México 1963.

Con la finalidad de ejemplificar lo anteriormente citado, -- se puede presentar el caso previsto en la Fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de 1982, que dice lo siguiente:

Artículo 109:- Equiparamiento a la Defraudación Fiscal. "Se rá 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!"- Aquí se presenta claramente una defraudación fiscal específica, en la que la -- conducta del contribuyente no solamente hace afirmaciones - falsas de los ingresos obtenidos, sino que simultáneamente -- está tratando de acreditar una aparente realidad, manifestándolo con hechos externos y corpóreos, que viene siendo - la misma declaración en los formatos (hojas físicas) y comprobantes falsos previamente elaborados, y que para tales -- fines debe de haber una contabilidad alterada de los ingresos reales ya sea de una persona física o moral. O sea que -- de la simple afirmación verbal y mendáz no incurre en el delito anotado, ya que para robustecer su defraudación fiscal realizó sus maquinaciones o artificios alterando su contabilidad y obteniendo comprobantes falsos para hacer aparecer -- como cierto o como realidad un ingreso menor al realmente - obtenido. Esas maquinaciones o artificios las trata de tal forma que logra persuadir en el sujeto pasivo, en su mente -- (funcionario público de la Hacienda Federal) que las declaraciones presentadas concuerden con la realidad. Siendo así existió una conducta falaz aparejada y apoyada en un hecho -- material exterior falso, y simulando en su caso el artificio verbal. Ahora bien, con apego al Código Fiscal de 1982 -- esta conducta no tipificada tal como es, se encuadra en lo previsto por la Fracción I del artículo 109 antes mencionado y sería punible dicha acción con las mismas penas que al respecto hay para el delito simple de defraudación fiscal.

la puesta en juego de trucos y tinglados de evidente percepción corpórea. (31).

Aquí lo que sucede es que hay un problema de legislación en materia fiscal, que adolece la defraudación fiscal en México, por las siguientes razones:

Efectivamente para lograr hacer una declaración - en la que se consigne ingresos menores a los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas, obvio es suponer que se -- tuvieron que alterar los libros de contabilidad y acreditarla con documentaciones irreales (notas, facturas, contratos- etc). o que en suma no existieron dichas operaciones.

Para llegar a esa finalidad es indiscutible que - se emplearon maquinaciones o artificios, dado que el fraude y la defraudación fiscal revisten en este aspecto la misma - naturaleza jurídica como ya quedó apuntado anteriormente su- "modus operandi", luego entonces en materia fiscal si bien-- están penalizadas las maquinaciones y artificios con la misma pena que la del delito simple de defraudación fiscal, no hay agravación en la misma (o sea la pena), como si se pre--

31) Jiménez Huerta Mariano.- "DERECHO PENAL MEXICANO" Parte Especial. Tomo IV, Página 161, Editorial Libros de México, S.A., México 1963.

En su acepción gramatical aplicable al problema - en estudio, maquinación significa asechanza artificiosa; y artificio, máquina o aparato puesto en juego para lograr con más facilidad o perfección- embaucar a la víctima y determinarla a hacer un - acto de disposición patrimonial.

senta el caso de la agravación de la pena en el delito de -- fraude, previsto por el Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, en el artículo 386 último párrafo que a la letra dice:

"Cuando el sujeto pasivo del delito entregue la cosa de que se trata a virtud no sólo de engaño, sino de maquinaciones o artificios-- que para obtener esa entrega se hayan empleado, la pena señalada en los incisos anteriores se aumentará con prisión de tres días a dos años".

Lo que se puede hacer para remediar esta situación es tipificar esa conducta con una agravación en la pena, cuando la defraudación fiscal se lleve a cabo no solo de engaño o aprovechamiento de error, sino también de maquinaciones o artificios, e igualmente agravar la pena cuando el Fisco Federal "entregue la cosa de que se trata", (dinero, compensación de créditos a favor, estímulos fiscales, etc.) porque los --- Códigos Penales señalados se refieren a que se agravará la -- pena cuando se "entregue la cosa de que se trata", si se hace uso de "maquinaciones y artificios". Ya que generalmente las declaraciones de los contribuyentes o salen en ceros o pagan determinadas cantidades a la Hacienda Pública, pero y los --- que salen con saldo a favor o créditos a su favor y que en -- un momento dado sus declaraciones sean elaboradas con las maquinaciones y artificios antes señalados, que, en estos su -- puestos, el sujeto pasivo del delito (Fisco Federal), no habría la "entrega de la cosa de que se trata", (compensaciones--

de créditos a su favor, estímulos fiscales, etc). (32)

32) DEVOLUCION POR PAGO INDEBIDO E INTERESES A CARGO DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE EN SU CASO.

Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1982.
 "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 retengedores 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 podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración. - Si el pago de lo indevido se hubiera efectuado -- en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del último párrafo -- de este artículo.

Quando se solicite la devolución, ésta 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 en los términos del Artículo 21 de este Código. Los intereses se calcularán sobre -- las cantidades que proceda devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se -- pongan las cantidades a disposición del interesado. - El -- contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las Leyes establezcan -- y obtenga resolución firme que le sea favorable total o -- parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual -- a la prevista para los recargos en los términos del artí-

32)

culo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a -- su favor, incluyendo los intereses contra cualquier impuesto, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter -- de retenedor.

En ningún caso los intereses a cargo del Fisco Federal --- excederán de 250% de la cantidad de que se trate.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución -- de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie -- más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente.

Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, --- se causarían recargos en los términos del artículo 21 de -- este Código, 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 términos y condiciones que el crédito fiscal."

Es por eso, que de este análisis se puede apreciar la benevolencia del Legislador hacia los contribuyentes en -- comparación con los fraudes cometidos en el Fuero Común y Federal, y más aún, que el daño patrimonial ocasionado a la Hacienda Pública, repercute en el interés general y no simplemente al interés particular de un individuo.

3.5.3.1.2. ENGAÑOS

Al respecto Jiménez Huerta expresa que: "La segunda en gravedad, forma que puede asumir la conducta ejecutiva del delito de fraude es, como expresa el párrafo primero del artículo 386".... engañando a uno....."

"Proyéctase esta frase sobre todo comportamiento--- positivo en el que se falsea la verdad en lo que se hace, dice o promete, y que encierra una concreta y adecuada potencia lidad psico-causal para sumergir a otro en un error despertándole una creencia ilusoria.

La expresión "engañando" abarca conceptualmente -- tanto los casos en que el error nace íntegramente a consecuencia de la conducta, como aquellos otros en que el agente refuerza y aviva el error ya surgido y activamente impide que en la mente del errante se haga luz. En uno y otro caso el -- comportamiento del sujeto activo produce o refuerza el error, y, desde el punto de vista causal, ambos antecedentes devienen idóneos para calificar la conducta de engañosa, aunque, -- como es lógico revistan diversa intensidad desde la atalaya-valorativa. Se actúa "engañando" siempre que se engendra o -- refuerza en el sujeto pasivo del engaño un convencimiento o -

un sentimiento erróneo que ilusoriamente le determina a la disposición patrimonial.

La expresión "engañando" ha de ser, pues, entendida como un influjo que obra ilusoriamente sobre la inteligencia o sobre el sentimiento del sujeto pasivo."⁽³³⁾

El sujeto activo (el que engaña) necesita conocer la realidad, y enterado de ella, alterar los perfiles -- de la misma, con el objeto de que el sujeto pasivo acepte -- como calidades de la realidad algo que ésta no posee. Siendo así, se engaña cuando conociéndose la realidad, mentirosamente, se hace pasar por ella algo que no tiene tales caracteres.

El engaño implica una conducta, que a su vez deriva dos actos, uno de conocimiento de las cosas reales --- y otro de una voluntad dirigida a engañar, en los cuales -- el objeto de esa conducta dirigida reviste caracteres diferentes, debido a la actividad falaz que en el acto de voluntad pone en juego el sujeto activo.

El sujeto pasivo en el engaño tiene un papel meramente receptor consistente en aceptar como realidad lo -- que el sujeto activo le ha presentado.

33) Ob. citada Página 175

Como anteriormente se dejó entrever, la persona -- física no actúa como tal, sino con el carácter que la disposición legal o reglamentaria le atribuye. Puede ser incluso "autoridad" fiscal (con los atributos propios de ella) y por consiguiente no se "engaña" a la persona física correspondiente, sino al órgano del Estado que actúa en ejercicio de sus atribuciones.

Robusteciendo aún más este discutido concepto de "engaño" Jiménez Huerta, comenta que, "como en la entraña -- del engaño yace siempre, como base fáctica, una alteración-- o falseamiento de la realidad exteriorizada, estipulada, prometida u ofrecida, posible es distinguir los engaños que se exteriorizan en "hechos", de aquellos otros que se manifiestan en falsas "peticiones o promesas", expresas o en tácitos e inequívocos ofrecimientos, aunque con la previa falsedad de que frecuentemente concluyen en un mismo engaño, hechos, actitudes y palabras". (34)

3.5.3.1.3. APROVECHAMIENTO DE ERROR.

El aprovechamiento del error reviste una menor -- intensidad causal y antijurídica que el engaño, no obstante lo cual el Código pone a la par a ambos en cuanto a la pena.

Esta conducta fraudulenta se puede manifestar en ocasiones, en el silencio que asume el sujeto activo y con el cual aprueba al error en que la víctima ya se hallaba in

34) Ob citada Página 175

mersa. Es posible también que el aprovechamiento del error se dé cuando el sujeto activo con sutiles palabras tiende a asistir y confirmar la equivocación que con anterioridad ya se hallaba la víctima. En el aprovechamiento del error, el agente no simula la realidad para sumergir en error a su víctima, simplemente disimula la realidad y con esa actitud impide que la víctima salga del error en que ya se halla -- por una distracción, torpeza o baja mentalidad.

3.5.3.2. ACTO DE DISPOSICION

Al respecto Jiménez Huerta, manifiesta que, "el delito de estafa se individualiza y distingue de los demás delitos contra el patrimonio por el hecho de que el sujeto pasivo del engaño hace voluntaria entrega al estafador de la cosa objeto del delito. El párrafo primero del artículo 386 hace implícita referencia a esta realidad, con la frase: "...se hace ilícitamente de alguna cosa..." y en el último de una manera explícita y que no deja margen a la duda, se expresa: "...cuando el sujeto pasivo del delito entrega la cosa de que se trata a virtud no solo de engaño, sino de -- maquinaciones o artificios que para obtener esa entrega se hayan empleado". (35)

Asimismo, Jiménez Huerta, dice que, la conducta fraudulenta del sujeto activo provoca una disposición patrimonial que efectúa el sujeto pasivo víctima del engaño y --

35) Ob. citada. Página 202

agrega que dicha conducta engañosa debe proyectarse sobre un individuo con la capacidad, psicológica suficiente para que su voluntad sea movida a través de los impactos psicológicos causados en su entendimiento o en sus sentimientos, de manera tal que esas maquinaciones, artificios, o engaños lo determinen a realizar un acto de disposición patrimonial y se lo entregue al agente.

Sin embargo, cuando el sujeto pasivo está de hecho totalmente desprovisto por cualquier causa de la facultad de entender, y querer, el delito de fraude no puede --- existir por faltar las insoslayables bases psíquicas que -- puedan determinarlo y pueda afirmarse que realizó o hubo -- una disposición patrimonial.

El engaño que implica la disposición patrimonial se puede proyectar sobre un número indeterminado de personas, ya que, la indeterminación del engaño es precisamente la que determina su potencialidad o gravedad, y dependiendo de la psiquis e inteligencia personal de cada individuo se verán afectados a hacer la disposición patrimonial, se recuerda ahora el fraude de las "famosas pirámides de dinero-realizadas en el Hotel María Isabel hace pocos años". La -- disposición patrimonial que realizó cada individuo fue conforme a un parámetro de inteligencia y psiquis que se afectaron, por la codicia e ilusiones de diversa magnitud.

La disposición patrimonial puede revestir carácter omisivo, como acontece cuando ante la presentación de -

documentación falsa (36) el sujeto pasivo del engaño se --- abstiene de cobrar el precio o una determinada cantidad de dinero.

Jiménez Huerta, señala también que "la persona-- engañada sujeto pasivo de la conducta es la que ha de hacer la disposición patrimonial, aunque el perjuicio pueda recaer sobre un tercero -sujeto pasivo del delito-, y no es necesario que el que en virtud del engaño efectúa la disposición patrimonial, esté jurídicamente facultado para reali--zarla, pues basta que de hecho esté en condiciones de dispo

36) El ser humano en general, experimenta en forma ins--tintiva una satisfacción cuando no se le exige el -- impuesto; sin embargo, hay que reconocer que consti--tuyen un pequeño porcentaje los contribuyentes dis--puestos a cometer falsedades o realizar actos ilíci--tos, con el objeto de evadir la tributación.

Esta diferente reacción ante la obligación impositi--va ha de ser recogida al tipificar los supuestos -- antijurídicos fiscales, si no se quiere destruir -- el espíritu de cooperación al bien común. No puede-- ser sometido a la misma sanción el que deja de cum--plimentar un trámite, con lo que espera escapar -- del pago de una exacción, que el que comete false--dades, desvirtúa hechos o realiza actos delictivos-- para corregir dicho fin.

Perulles Bassas Juan José.- LECCIONES DE DERECHO -- FISCAL, Editorial José María Bosch, Apartado 991, - Barcelona 1957, Página 453.

ner del patrimonio ajeno. La criada que en ausencia de su señora (patrona) entrega el abrigo de mink que engañosamente le pide en nombre de ésta el estafador, no está jurídicamente autorizada para disponer de dicho objeto, pero se halla de hecho en condiciones de efectuar dicha disposición.-(37)

3.5.3.3. DAÑO Y LUCRO PATRIMONIAL

El fraude es un delito de desplazamiento de intereses patrimoniales. La disposición que hace el engañado -- presupone un daño o perjuicio para el titular del patrimonio afectado y, correlativamente, una antijurídica ventaja patrimonial para el estafador.

Al respecto, señala Jiménez Huerta, que este daño o perjuicio patrimonial consiste, en una disminución --- apreciable en dinero del conjunto de los valores económicos correspondiente a una persona, cuya disminución puede encarnar en una merma del activo o en un aumento del pasivo.(38)

Al daño patrimonial debe dársele un valor económico y determinarse objetivamente y para poder hacerlo así no basta probar que una o cualquier cosa no fue la estipula

37) Obra citada Página 209

38) Obra citada, Página 217

da en el contrato (se refiere a contratos), sino acreditar que la mercancía recibida fue inferior en cantidad, cualidad o calidad de la estipulada originalmente.

La conducta engañosa determinante de la disposición patrimonial ha de tener por fin alcanzar un lucro indebido. El daño patrimonial sufrido por el sujeto pasivo a consecuencia del engaño, debe corresponder al lucro indebido del defraudador. Cuando el sujeto activo logra el lucro y el pasivo sufre el perjuicio, el delito queda consumado, el lucro existe tan pronto como el agente obtiene la entrega de la cosa (dinero, cosa mueble, inmueble, créditos, etc.) y se obtiene también el lucro en el momento mismo que logra un servicio y consecuentemente priva al sujeto pasivo de un derecho, del derecho de recibir (dinero, contraprestación, etc.) como puede darse el caso del que viaja en un transporte sin pagar su boleto.

Hacerse de una cosa o alcanzar un lucro o, de otra manera dicho, obtener una ventaja patrimonial constituye el fin de la conducta. Por ventaja patrimonial ha de entenderse -afirma schonke- "toda modificación más favorable de la situación patrimonial, todo incremento del valor económico del patrimonio." (39)

Va sentadas esas bases jurídicas indispensables de analizar en el delito de fraude y en el caso de que nos ocupa de la defraudación fiscal. A continuación se expon --

39) Schonke Stratgesetzbuch.- VIII, 2, citado por Jiménez Huerta Mariano, DERECHO PENAL MEXICANO. Tomo IV Editorial Libros de México, S.A., Página 220, México, 1963.

drá algunos de los motivos expresados por el Legislador para la tipificación del delito de defraudación fiscal vigente y las reformas que le fueron realizadas.

3.6. EL NUEVO DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Este delito quedó comprendido en el título IV -- que se refiere a las infracciones y delitos fiscales; el -- cual abarca el capítulo II que habla de los delitos fiscales.

3.6.1. DEFRAUDACION FISCAL GENERICA ARTICULO 108

ARTICULO 108:" Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribu-

ción (40) u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal".

40) CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION 1982.

ARTICULO 2o.- 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 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 sean distintas de las señaladas en las Fracciones II y III de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por 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 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 pú-- blico de la Nación.

Cuando sean organismos descentralizados quienes pro -- porcionen en la seguridad social a que se refiere la -- Fracción II de este artículo o presten los servicios señalados en la Fracción III del mismo, las contri -- buciones correspondientes tendrán la naturaleza de -- aportaciones de seguridad social o de derechos res -- pectivamente.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecu -- ción. y la indemnización a que se refiere el penúl -- timo párrafo del artículo 21 de este Código son ac -- cesorios de las contribuciones y participan de la -- naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se -- haga referencia únicamente a contribuciones no se -- entenderán incluidos los accesorios, con excepción -- de lo dispuesto en el artículo 1o.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo que defraudó no excede de \$500,000.00, cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

Quando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente(41)

41) PAGO EN FORMA EXTEMPORANEA. PAGO ESPONTANEO.

Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación 1982.

Artículo 73. "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

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

II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o ha ya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se sometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

con sus recargos (42) 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.

Para los fines de este artículo y del siguiente se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de -- contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. "

42) Recargos según el concepto del Código Fiscal de la Federación de 1982.

Los recargos son una indemnización al Fisco-Federal por la falta de pago oportuno, además de que son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

3.6.1.1. OBSERVACIONES AL PRIMER PARRAFO DEL ARTICULO 108 QUE SE REFIERE A LA DEFRAUDACION FISCAL - GENERICA; SE DESPRENDE LO SIGUIENTE:

3.6.1.1.1. POR CUANTO HACE A SU NATURALEZA JURIDICA.

a) En lo que se refiere a la conducta, en su --doble aspecto, ya sea primero por el engaño y segundo por - el aprovechamiento de error, es aplicable en lo conducente--lo señalado anteriormente, con la variante de que el engaño o el aprovechamiento de error se hace al Fisco Federal, entendiéndose que de hecho la persona física engañada no actúa como tal, sino con el carácter que la disposición legal o reglamentaria le atribuye. Puede incluso ser "autoridad"--fiscal (con los atributos propios de ella) y por consiguiente no se "engaña" a la persona física correspondiente, sino al órgano del Estado que actúa en ejercicio de sus atribu--ciones.

b) El delito en cuestión admite la omisión parcial o total de alguna o cualesquiera contribución, sin im--portarle que tan eficaz fue la conducta engañosa o de apro--vechamiento de error del sujeto activo para dejar de cum---plir con sus obligaciones fiscales y obtener un beneficio--indebido con perjuicio del Fisco Federal; sino simplemente--

le interesa a la Hacienda Pública el hecho de que la omisión haya sido parcial o total. (43)

c) Se desprende que para que exista el delito -- necesariamente debe de haber la relación jurídica tributaria de un contribuyente y el Fisco Federal, se debe tener precisamente el carácter de contribuyente, presupuesto esencial -- para que haya sujeto activo en este delito.

Este carácter de contribuyente se deriva precisamente del Artículo 31, Fracción IV de la Constitución Federal que a la letra dice:

Artículo 31:- "Son obligaciones de los mexicanos: Fracción IV: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes."

Asimismo, esta obligación se plasma en el artículo 10. del Código Fiscal de 1982 que dice lo siguiente:

43) La realización del supuesto antijurídico omisión-- se da al momento que se produce ocultación, cuando mediante una omisión, se deja sin cumplir un precepto de carácter fiscal, del que tenía conocimiento -- el sujeto que ha llevado a cabo la omisión. De lo -- que resulta que son requisitos esenciales para apreciar la existencia de una ocultación con arreglo al concepto expresado, los siguientes: Una omisión voluntaria, incumplimiento de un precepto fiscal y conocimiento del mismo.

Perulles Bassas Juan José.- LECCIONES DE DERECHO -- FISCAL.- Editorial José María Bosch, Apartado 991,- Barcelona, 1957, Página 453.

Artículo 10.-" Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes - Fiscales respectivas...."

Por lo que se desprenden seis elementos:

- QUE SEA CONTRIBUYENTE (44)
- QUE EXISTA LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR (UNA CONDUCTA)
- QUE LA OBLIGACION SEA DIRECTA ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL FISCO FEDERAL. (NEXO CAUSAL)
- QUE LA OBLIGACION NO SE CUMPLA EN PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL.(RESULTADO)
- QUE EXISTA UN BENEFICIO INDEBIDO EN EL SUJETO ACTIVO Y CONSECUENTEMENTE - UN DAÑO PATRIMONIAL AL FISCO FEDERAL, SUJETO PASIVO DEL DELITO.

Este daño patrimonial afecta el interés general por estar destinado ese importe de dinero, que dejó de per-

44) En base al mandato constitucional señalado, del que se desprende el vocablo "contribuir" y con fundamento también en el Código Fiscal, Artículo 10. la Legislación Fiscal se vio modificada de el concepto de "causante" por el de "contribuyente", siguiendo así la intención y alcance gramatical original que los constituyentes de 1917 quisieron darle y es hasta ahora que se lleva a cabo, dándole así un tanto cuanto el toque de terminología jurídica moderna en este sentido. Abarcando de esa forma una amplia gama de conceptos jurídicos fiscales, que si bien por el momento son los tres anotados anteriormente, podrá incluir en el futuro algunos otros.

cibir el Fisco Federal, a un gasto público (servicios públicos, establecimientos de utilidad pública).

- QUE DADA LA NATURALEZA DEL BIEN JURIDICO TUTELADO LO CONVIERTE EN UN DELITO ESPECIAL.

3.6.1.1.2. POR LO QUE SE REFIERE A SUS REFORMAS.

En el texto nuevo se modificó en el lugar de--- hablar de "algún impuesto" ahora se refiere a "alguna contribución", ampliándose así una posibilidad de abarcar más conductas fraudulentas, ya que anteriormente la defraudación fiscal únicamente se podía cometer cuando se refiriese únicamente a algún impuesto y ahora el concepto contribución abarca a impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, que se encuentran definidos en el artículo 2o. del Código Fiscal.

Además se hace la advertencia claramente, de -- que se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, anteriormente únicamente esa advertencia se daba por entendida, o sea que el nuevo Código de la Materia-- le hizo la adición expresamente de "...obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal."

Lo que explica en parte porqué se eliminen algunas palabras y se agreguen otras con mayor alcance en esta materia, es el siguiente punto de la exposición de motivos del Código Fiscal de 82.

EXPOSICION DE MOTIVOS:- "Por lo que respecta a los delitos fiscales en particular, se opera una simplificación y una mayor precisión de las conductas típicas que se pretenden sancionar, eliminando en gran medida el casuismo que priva en el actual Código Fiscal de la Federación se -- reduce al número de los delitos "fiscales".

3.6.1.2. OBSERVACIONES A LOS PARRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTICULO 108 EN ESTUDIO; DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU NATURALEZA JURIDICA, SURGE LA PUNIBILIDAD.

3.6.1.2.1. POR CUANTO HACE A SU NATURALEZA JURIDICA.

La punibilidad; (45) en este supuesto el Legis-- lador trata de imponer una pena justa en relación o propor-- ción al monto del daño causado, y estimaron tanto en el -- segundo como en el tercer párrafo, que por el simple hecho de cometer el delito de defraudación fiscal su pena no ba-- je de tres meses, entendiéndose además que este mínimo de--

45) Punibilidad es la amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes consigna-- dos en las normas jurídicas dictadas para garan-- tizar la permanencia del orden social.
PAVON VASCONCELOS FRANCISCO. Manual de Derecho-- Penal Mexicano, Página 395, Editorial Porrúa, -- México, 1974.

pena será aplicable por insignificante que resulte la defraudación fiscal. Y consecuentemente conforme mayor grado revisa la conducta fraudulenta mayor será su pena, que siempre estará para establecerla un Juez determinado al cual el Legislador le deja a su libre arbitrio el análisis de la conducta del delincuente y para tal efecto se remiten al Capítulo I del Título Tercero del Código Penal, el cual habla de la aplicación de sanciones, en las que se toma en cuenta entre otras cosas, la edad, la educación, la ilustración, las circunstancias especiales, etc., asimismo los Legisladores realizaron el estudio respectivo para imponer a este delito esas sanciones, estimando que por muy cuantioso que resulte la defraudación fiscal, la pena máxima será de nueve años de prisión.

A mi juicio esta penalidad si me parece adecuada con la salvedad de que no debería de fijarse una cantidad exacta, como es el caso de este artículo, que lo fijó en --- \$500,000.00 para una mayor o menor penalidad, ya que a la vuelta de algunos años esa cantidad podría ser tomada como mínima, debido al proceso inflacionario que padece el país, por lo que se propone que se tome en cuenta para la fijación de una cantidad, un "X" número de veces el salario mínimo diario general, como atinadamente lo hicieron en el delito de fraude, abuso de confianza, y robo, previstos por el Código Penal Federal y en Materia Común, para el Distrito Federal.

3.6.1.2.2. POR LO QUE CONCIERNE A SUS REFORMAS.

En el Código Fiscal de 1967 las sanciones para este delito se encontraban por separado del Artículo que tipificaba a la defraudación fiscal, o sea la defraudación fiscal se encontraba en el Artículo 71 y las sanciones para éste en el Artículo 73.

SUS PRINCIPALES REFORMAS SON:

- Suprimieron la palabra "impuesto", en el Código de 67 decía: "...Si el monto del impuesto defraudado..." ahora simplemente habla de "...si el monto de lo defraudado..."
- Reducen la penalidad a la "tentativa", en el Código de 1967 se establecía la misma sanción tanto para el delito de defraudación fiscal como a su tentativa, pues decía: "...el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar..."

Actualmente el Artículo en estudio dice: "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado...", consecuentemente la tentativa sigue existiendo para este delito con una menor pena y ahora lo prevee el Artículo 98 de esta materia y la sanciona con "...prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda..."

- Establece la misma sanción para el delito de defraudación fiscal y aumenta en cuantía de \$250,000.00 a \$500,000.00; hasta esta cantidad la pena es la misma que en el Código anterior.

En el Código de 67 establecía: "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar no excede de \$250,000.00.

En el Ordenamiento vigente prescribe: "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de --- \$500,000.00.

- Aumentó su penalidad mínima de dos años de prisión con un año más de prisión y perdura el máximo de la misma en nueve años de prisión, para los casos en que la defraudación fiscal sea superior a los \$500,000.00 y anteriormente fuere superior a los \$250,000.00
- En el Código de 67 decía: "...cuando exceda de esta cantidad (\$250,000.00) la pena será de dos a nueve años de prisión".

En el vigente señala "...cuando exceda de esta cantidad (\$500,000.00) la pena será de tres a nueve años de prisión."

- Para el caso de cuantías indeterminadas - la pena máxima que era de nueve años de - prisión, disminuyó tres años, asimismo -- se suprimió la tentativa de defraudación- fiscal en cuantías indeterminadas y quita- ron la palabra impuesto..."
- El Código de 67 establecía: "...cuando no se pueda determinar la cuantía del impues- to que se defraudó o intentó defraudar, - la pena será de tres meses a nueve años - de prisión."
- El nuevo Código expresa: "..cuando no se- pueda determinar la cuantía de lo que se- defraudó, la pena será de tres meses a -- seis años de prisión."

Toda esta serie de reformas que se refieren a las sanciones y de las que fue en este caso afectado este Artículo se fundamentan en lo que le corresponda en el siguiente -- punto de la exposición de motivos del Código Fiscal de la Fe- deración de 1982.

EXPOSICION DE MOTIVOS:- "En lo que toca a las -- sanciones que se proponen, en la mayoría de los casos se ven reducidas tanto en su mínimo como en su máximo, tomando en -- cuenta el daño o perjuicio ocasionados, con la finalidad de - lograr una mejor protección del Fisco Federal y, al mismo --- tiempo, beneficiar a los responsables del ilícito por la posi

bilidad de obtener su libertad caucional en tanto el Juez -- conoce el proceso penal correspondiente."

En otro punto que se transcribirá a continuación sirve de base para la crítica señalada anteriormente en la -- que nos referíamos al salario mínimo general y al proceso -- inflacionario que padece el país y conocido por todo el mundo, ya que las cantidades fijadas en este caso en el año de 1982 no concuerdan con el valor adquisitivo que nuestra moneda posee actualmente, y dicho punto de la exposición de motivos lo explica así: "La Iniciativa propone para ello actualizar los montos para las contribuciones o créditos omitidos -- y mantener un equilibrio entre el daño patrimonial sufrido -- por el Fisco y las sanciones aplicables."

Esta exposición de motivos tiene la intención-- de mantener siempre el equilibrio señalado, por lo que es -- necesario que se realice la reforma antes mencionada.

3.6.1.3. OBSERVACIONES AL PARRAFO CUARTO DEL ARTICULO 108 QUE HABLA DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.6.1.3.1. POR CUANTO HACE A SU NATURALEZA JURIDICA.

- a) En este delito para poder proceder penalmente por su comisión, será necesario -- que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

- FORMULE QUERELLA
- QUE EN LA MISMA QUERELLA LA SECRETARIA-
DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO FORMULE -
EL DAÑO Y EL PERJUICIO EN SU CASO QUE -
SUFRIÓ O PUDDO HABER PADECIDO EL FISCO -
FEDERAL Y QUE ESTE DAÑO SEA CUANTIFICA-
BLE.
- QUE LA AUTORIDAD FISCAL DESCUBRA LA OMI-
SION O PERJUICIO O MEDIE REQUERIMIENTO,
ORDEN DE VISITA O CUALQUIER OTRA GES --
TION NOTIFICADA POR LA MISMA, TENDIENTE
A LA COMPROBACION DEL CUMPLIMIENTO DE--
LAS DISPOSICIONES FISCALES.

Ahora bien, este ilícito penal fiscal y sus re-
quisitos de procedibilidad tienen en base a su naturaleza --
jurídica, como bien jurídico tutelado, el patrimonio del Fis-
co Federal, que cuando se lleva a cabo la comisión del deli-
to en estudio, trae como consecuencia un daño patrimonial a-
la Hacienda Pública. Ese daño se traduce en dinero, y ese --
dinero debe de estar destinado para contribuir a los gastos-
públicos y dentro del presupuesto de los gastos públicos --
quedan comprendidos entre otras cosas, los servicios públi-
cos, establecimientos de utilidad pública, científicos, etc.,
y que todos esos fondos públicos están regulados por una ad-
ministración pública que tiene como principal objetivo vigi-
lar por el interés general de la sociedad que obviamente tam-
bién es público y no vigilar por un simple interés privado -
que ofendan simplemente los derechos de la comunidad.

Siendo así, es reprochable que la comisión del--delito en cuestión y que trae aparejado un resultado de daño patrimonial en los términos antes expuestos, que como requisito de procedibilidad para ejercitar la acción penal correspondiente sea por medio de la "querrela", ya que ésta admite el perdón del ofendido o sea del Fisco Federal.

Y el mismo tipo de resultado que produce o sea--el daño patrimonial al Fisco Federal entendido éste según --los argumentos expresados anteriormente; es injusto que al--sujeto activo del delito que produjo un daño patrimonial al Fisco Federal y que afecta al interés general y que debe de predominar sobre cualquier interés privado, se le otorgue --el perdón simplemente por haber restituido el importe de su defraudación fiscal con todo y sus intereses, multas y recargos en su caso. Máxime si en el delito de fraude del Fuero - Común o Federal no existe esa querrela y consecuentemente --no admite el perdón, sino que es de oficio y lo persigue así el Ministerio Público correspondiente, en primer término por afectar el patrimonio de un simple particular y en segundo - término por ofender los derechos de la sociedad y que es de orden público.

Esa benevolencia indebida y asumida por el Legis--lador la deja al criterio de los representantes del Fisco --Federal, para otorgar el perdón al sujeto activo y no sea - merecedor de una pena, le otorga el Legislador al delincuente una excusa absolutoria y por ese motivo, un acto típico, -antijurídico, imputable a un autor y culpable, carecerá en - un momento dado de pena. De manera que por la circunstancia-

de reparar el daño patrimonial causado, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, será excluído de la pena si el Fisco Federal otorgó el perdón.

Es también reprochable esa situación jurídica impuesta por el Legislador por las siguientes razones:

- Si bien, para otorgar el perdón se exige que previamente se haya reparado el daño-causado, no es causa suficiente para dejar impune una conducta, que ha causado - tanto daño a la sociedad.
- Ya que la misma naturaleza jurídica de la figura del delito de "fraude" o "defraudación fiscal", y que de alguna o de otra forma revisten los mismos caracteres en su conducta, exige, una penalidad y que es independiente de si se reparó o no el daño causado.
- Además de que su naturaleza jurídica exige una pena para dicha conducta antijurídica, existe ese interés público o general que debe de predominar sobre cualquier interés privado y que se debe por lo mismo darle una mayor seguridad y protección.

De lo anterior se desprende que al Legislador le importó más tratar de recaudar fondos públicos por el medio-- que sea necesario, que educar al contribuyente en una forma-- más coercitiva que la anteriormente descrita.

No se niega que por el medio establecido actualmente se recuperen grandes cantidades de dinero defraudado, pero cuando se recupera, en primer término ese dinero ya no tiene el mismo valor adquisitivo y consecuentemente no existirá un equilibrio tal que compense el daño causado a toda una sociedad y no simplemente al Fisco Federal como ente -- jurídico que es.

En segundo término da lugar a que fácilmente -- haya reincidencia, en virtud de que con el simple hecho de reparar el daño causado el sujeto queda liberado de la pena y por lo mismo no logra el Fisco Federal cumplir eficazmente con la educación fiscal del contribuyente, en resumen el sistema actual de esta figura causa mayor daño en un largo-tiempo que cumplir con sus objetivos paralelos de captar -- más recursos económicos y tratar de concientizar al contribuyente en sus obligaciones fiscales, como es su intención-- según se desprende del siguiente párrafo de la exposición-- de motivos del nuevo Código Fiscal de 1982 "EXPOSICION DE-- MOTIVOS".*

"Las relaciones entre el Fisco y los contribu-- yentes estarán determinados por el principio del cumpli --- miento voluntario de las normas fiscales, lo que no signifi ca que quede al arbitrio del particular el pago de las contribu-- ciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Con dicho principio sólo se enfatiza que no se estima necesario que en --

* En vigor a partir del 1o. de enero de 1983.

todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las Leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

Esta confianza en la madurez y sentido de solidaridad social de la población, es el resultado de un largo -- proceso educativo y tiene muy variadas consecuencias en la -- Legislación que se propone, por regla general, son los parti -- culares y no la autoridad, quienes determinan porqué y cuanto deben pagar, la autoridad tiene funciones receptoras y -- de vigilancia del oportuno cumplimiento así como de la veracidad de los datos que le son declarados."

Tomando en cuenta el párrafo transcrito de la -- Exposición de Motivos citada y los razonamientos que anteceden se propone:

- El delito de la defraudación fiscal debe seguirse de oficio, independientemente de si el contribuyente entere al Fisco Federal o no el importe de las contribuciones defraudadas con sus recargos y devuelva el importe del beneficio indebido obtenido por otros conceptos.

- Imponer la sanción penal correspondiente independientemente de si se repara el daño patrimonial o no, ya que existe de -- por medio ese interés público o general y la naturaleza misma del delito exige -- su punibilidad.

3.6.1.3.2. POR LO QUE SE REFIERE A SUS REFORMAS

a) Este cuarto párrafo de este delito es nuevo, - ya que en el Código anterior en su correlativo se encontraba implícita la querrela, previa declaratoria que hiciera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la que constara -- el perjuicio y el daño patrimonial sufrido, para que el Ministerio Público Federal, tomara conocimiento de los hechos y - se formulara la denuncia penal correspondiente.

Ahora bien, en el Código anterior y en el delictual que se hace referencia, ya se encontraba una excusa absoluta o sea que al sujeto activo lo eximía de la pena a que-- hubiere lugar, dado que en su tercer párrafo el Artículo 73 - que habla de las sanciones de defraudación fiscal establecía: "no se impondrán las sanciones previstas en este Artículo, si quien hubiera emitido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido".

De manera que el requisito indispensable para que opere la excusa absolutoria es que se entere espontáneamente al Fisco Federal el importe del impuesto defraudado, o sea -- que para liberarse de la pena se tienen los tres caminos que existían en el Código anterior.

- Enterar espontáneamente el importe de la contribución defraudada.

- Enterar el importe de la contribución de fraudada, cuando ya existe la querrela,-

antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y solicite el perdón a la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público.

- Garantizar a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el importe de las contribuciones defraudadas (créditos fiscales) cuando ya existe la querrela y antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y solicitar el perdón de la Secretaría mencionada.

En todos estos casos, dice la Ley, los procesos de este delito fiscal se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (46)

Siendo así con el nuevo Ordenamiento, también serán contados los procesados que se les llegue a imponer una pena, y se puede apreciar que sigue la benevolencia --- por parte del Legislador, en lugar de perseguir de oficio-- este delito por las razones antes expuestas.

3.6.1.4. OBSERVACIONES AL PARRAFO QUINTO DEL DELITO
EN ESTUDIO, SE DESPRENDE LO SIGUIENTE:

3.6.1.4.1. POR CUANTO HACE A SU NATURALEZA
JURIDICA.

a) En este párrafo se prevee la conducta del sujeto activo, es de suponer que se pone en estudio entre --- otros elementos la peligrosidad del delincuente en lo que se refiere a la intención de causar un daño patrimonial elevado, y verificar si en sus propósitos estuvo la conducta de de -- fraudar fiscalmente una o varias contribuciones fiscales en un mismo ejercicio fiscal, de el análisis de este párrafo, -- en cierto modo se puede determinar si al procesado le es justo otorgarle el perdón o no.

3.6.1.4.2. POR LO QUE SE REFIERE A SUS
REFORMAS.

a) En el Código anterior se encontraba lo que -- ahora es un párrafo del Artículo 108, en un Artículo independiente que era el 74 como se puede apreciar:

Artículo 74:- "Para los fines del artículo que antecede se tomará en cuenta el - monto del impuesto o impuestos defraudados o que se hayan intentado defraudar -

dentro de un mismo período fiscal, aún - cuando se trate de impuestos diferentes - y de diversas acciones u omisiones de -- los previstos en el Artículo 72."

b) Las modificaciones de esta Reforma son:

- EN LUGAR DE IMPUESTOS HABLA DE CONTRI-- BUCIONES.

- YA NO SE HABLA DE TENTATIVA, PORQUE ES-- TA, ACTUALMENTE SE ENCUENTRA PREVISTA - POR SEPARADO EN EL ARTICULO 98 DEL MIS-- MO ORDENAMIENTO.

- LAS ACCIONES U OMISIONES O SEA LA CON-- DUCTA QUE SE PONE EN ESTUDIO YA NO SE-- REFIEREN UNICAMENTE A LAS DEFRAUDACIO-- NES ESPECIFICAS, SI NO QUE COMPRENDE -- TANTO A LA DEFRAUDACION GENERICA COMO A LA ESPECIFICA.

En resumen, este nuevo delito de defraudación - fiscal, comprende ahora todas esas normas jurídicas que se encontraban disgregadas en diversos artículos, ampliando -- de esa forma su contenido, alcance y comprensión.

3.6.2. DEFRAUDACIONES ESPECIFICAS.EQUIPARAMIENTO
DE LA DEFRAUDACION FISCAL. ARTICULO 109

Artículo 109:- "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 CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES HUBIERE OBTENIDO O RECAUDADO.
- III.- SE BENEFICIE SIN DERECHO DE UN SUBSIDIO O ESTIMULO FISCAL."

3.6.2.1. POR CUANTO HACE A SU NATURALEZA
JURIDICA.

a) En la Fracción I se comprende dos formas de comisión del delito:

- LA DECLARACION DE INGRESOS MENORES A LOS REALMENTE OBTENIDOS.
- LA DECLARACION CON DEDUCCIONES FALSAS.

En el fondo, ambas formas entrañan una falsedad, diferenciándose en que en la primera la falsedad recae sobre los ingresos que se declaran y en la segunda, sobre las deducciones a que la Ley se refiere.

Descomponiendo el fraude en los elementos que posee se tiene:

- UNA DECLARACION SOBRE INGRESOS O SOBRE DEDUCCIONES y
- QUE EN ESA DECLARACION SE CONSIGNEN -- INGRESOS MENORES O SE HAGAN DEDUCCIONES FALSAS.

Cuando prevee la Ley la falsedad de los ingresos, se refiere a que éstos consisten en ocultar el monto de ingresos verdaderos por uno que es inferior.

Ahora bien, para que se pueda ocultar ese monto--total de ingresos por uno menor, se tendrá que alterar en algunos casos los libros de contabilidad, existir recibos alterados o falsos, modificar los datos reales de un balance, etc. y todo ese accionar reviste una conducta de maquinación y artificio que merece una mayor penalidad.

Y por la otra parte, las deducciones falsas en -- las declaraciones, no se refieren a la manifestación de deducciones diferentes a las permitidas por la Ley, (sería notoriamente absurdo hacer una deducción de las no autorizadas o previstas en la Ley, esa deducción se tiene que hacer con cierta maquinación o artificio) sino a los casos en que estas ----

deducciones, permitidas por la Ley, no procede hacerlas porque verdaderamente no ha sido realizada tal o cual operación que les de base, como por ejemplo, cuando es permitida la -- deducción por amortización y depreciación, el contribuyente, sin haber hecho la inversión correspondiente, falsamente declara haberla llevado a cabo e invoca la deducción relativa.

Siendo así se puede apreciar la maquinación y -- artificio que realiza el contribuyente, en los términos que se hizo mención anteriormente cuando se habló de los elementos constitutivos del fraude y en razón a ello se propone -- que para este tipo de conductas haya una agravación en la pe na.

b) Esta fracción segunda se puede decir está --- vinculada con los patrones, para el caso en que la Ley Fiscal respectiva (ISR) establezca el procedimiento fiscal cong cido como el de la "retención en la fuente", esto es, la --- obligación del patrón de retener al contribuyente en este -- caso el impuesto respectivo.

Como elementos de esta defraudación fiscal hay:

- RETENER A LOS CONTRIBUYENTES DETERMINADAS CANTIDADES POR CONCEPTO DE IMPUES--TOS.
- QUE EL QUE RETIENE ESA CANTIDAD DETERMI NADA POR CONCEPTO DE IMPUESTOS, SEA RE- QUERIDO DEL PAGO DE ELLOS (YA QUE SI HA CE EL ENTERO ESPONTANEO NO SE CONFIGURA EL DELITO EN CUESTION) y

- QUE TRANSCURRIDO EL PLAZO SEÑALADO - EN LA LEY O EN EL REQUERIMIENTO, EL-RETENEDOR NO HAGA EL PAGO CORRESPONDIENTE.

En este caso el retenedor principia a obtener -- su lucro indebido desde el momento que no hace el pago de -- ese impuesto en el plazo señalado para tal efecto, ya que -- con anterioridad a esa fecha o plazo el ya había retenido -- a determinados contribuyentes esa cantidad de dinero por concepto de impuestos; la conducta criminal se da aquí en sín--tesis sobre el simple hecho de no pagar dentro del plazo las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido el retenedor y no se da pues esa conducta por haber dis--puesto ese dinero para otra causa.

c) En la fracción Tercera se prevén dos elementos:

- SE BENEFICIE SIN DERECHO DE UN SUBSIDIO, o
- SE BENEFICIE SIN DERECHO DE ALGUN ESTIMULO FISCAL.

En cualquiera de los dos casos se estima que para que se pueda configurar esta conducta, es necesario que-- el contribuyente defraudador haga valer en su declaración --

un subsidio o estímulo fiscal de los que prevee la Ley sin- antes habérselo concedido la misma.

Se podría dar el caso de una Sociedad Mercantil que teniendo otro estímulo o subsidio fiscal, contravengan- lo preceptuado por el Artículo 163 de la Ley del Impuesto - sobre la Renta, o sea que a pesar de tener otro estímulo -- fiscal manifiesten que adquirieron un bien nuevo de activo- fijo para la realización de actividades empresariales en -- las zonas de prioridad nacional, ya que en este supuesto, -- dice la Fracción I del Artículo antes invocado: "Cuando el bien sea utilizado en la zona de máxima prioridad nacional- podrán deducir en un solo ejercicio hasta el 50% del monto- original de su inversión", esto será siempre y cuando el -- contribuyente no goce de ningún otro estímulo o subsidio.- De lo anterior se desprende que el contribuyente ya sabe -- que goza de otro estímulo o subsidio y que no tiene derecho a beneficiarse del que en este caso prevee la Ley del Im- puesto sobre la Renta; y si así lo hace incurrirá en el de- lito de defraudación fiscal específica previsto por la Fra- cción III del Artículo 109 del nuevo Código Fiscal de la Fe- deración. Cabe subrayar que para la ejecución de este deli- to se tendría que hacer con cierta maquinación o artificio- y' para tal efecto se debería de aumentar la penalidad en -- estas defraudaciones fiscales específicas.

3.6.2.2. POR LO QUE SE REFIERE A SUS REFORMAS.

Los equiparamientos a la defraudación fiscal o las defraudaciones fiscales específicas que se contenían en el Código Fiscal anterior, se encontraban previstas en el Artículo 72 y sumaban doce Fracciones diversas, como se puede apreciar en el inciso correspondiente al Delito de Defraudación Fiscal apuntado en este trabajo.

Como consecuencia de las reformas realizadas en 1981 para la elaboración del Nuevo Código Fiscal de la Federación de 1982, *el artículo 109 del mismo Ordenamiento vino a quedar en substitución del Artículo 72 del Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966 que quedó derogado el día 1.º de enero de 1983.

Ahora en el nuevo Artículo 109 que comprende a las Defraudaciones Fiscales Específicas quedaron únicamente tres Fracciones que prevén las conductas antes señaladas, no son de nueva creación sino que ya existían y en forma simple con su debida modificación de estilo presentan los siguientes cambios:

- LA FRACCION PRIMERA VIENE SIENDO LA SEGUNDA PARTE DE LA FRACCION II DEL ARTICULO 72.

* Publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981.

- LA FRACCION SEGUNDA VIENE SIENDO LA FRACCION SEPTIMA Y SE INTRODUCE LA PALABRA -- CONTRIBUCIONES EN LUGAR DE CREDITOS, PARA DARLE UN MAYOR ALCANCE Y SENTIDO, y
- LA FRACCION TERCERA OCUPÓ EL LUGAR DE LA-FRACCION ONCE.

De todas ellas, se vuelve a repetir, ninguna es--nueva, nada más las dos primeras tuvieron el cambio de estilo y redacción.

En algunos casos como las Fracciones I, III y IV--del Artículo derogado quedaron subsumidas bajo el alcance de los nuevos conceptos. Las Fracciones VIII y IX con su modificación de estilo y redacción quedaron comprendidas en el Ar--tículo 75 que a su vez está sujeto al Capítulo de las Infrac--ciones y las demás Fracciones quedaron igualmente derogadas--con el mismo Código de 1967.

Se advierte que en este nuevo Código, por lo que--hace a los delitos fiscales y en especial al que se estudia--se eliminó el casuismo que imperaba en el anterior Ordenamiento, dado que su definición genérica abarca un mayor concepto.

4. CAPITULO CUARTO

"LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO"

4.1. TRATAMIENTOS DIVERSOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

El análisis de la figura jurídica de la defraudación fiscal, no se agota con el estudio de la misma a la luz de una sola Legislación, sino que es menester llevar a cabo este análisis tomando en cuenta Legislaciones diversas a la existente en nuestro país, para de esa manera precisar puntos de diferencia o de similitud y obtener así una mejor visión de la figura a estudio. Es por esto que en este capítulo se pretende analizar la figura de la "defraudación fiscal" desde el punto de vista de Legislaciones existentes en diversos países.

En principio debe dejarse señalado que por lo que toca a las consecuencias derivadas de la comisión de la defraudación fiscal, la Legislación extranjera se divide en dos grandes grupos; el primero, en el que quedan comprendidas aquellas disposiciones legales en las que se sanciona -- la "defraudación fiscal" con multa (sanción pecuniaria) y, -- en su caso recargos. El segundo, en el que se comprenden --- aquellos ordenamientos legales que proveen como sanción la -- pena privativa de libertad.

A fin de lograr una mejor comparación entre --

cada Ordenamiento Legal que se analizará, se citarán en primer término, las disposiciones relativas de la Ley extranjera y enseguida las observaciones que pudieran hacerse.

4.2. LA DEFRAUDACION FISCAL EN COSTA RICA.

La Ley de Defraudación Fiscal de la República de Costa Rica, publicada en la Gaceta Oficial de fecha 6 de diciembre de 1951, señala en su Artículo Primero los elementos del delito correspondiente, coincidiendo con nuestra Legislación en cuanto al engaño y al error. Además se exige -- que la conducta que lleve a cabo el sujeto del delito sea -- "maliciosa"; y que como consecuencia de dicho engaño o error, se deje de pagar en todo o en parte, estando obligado a hacerlo, "los impuestos que establecen las Leyes".

La Ley de Defraudación Fiscal de que se trata, limita la defraudación fiscal, como aspecto genérico, a los "impuestos". Por el contrario, el Código Fiscal de la Federación en vigor, no solamente comprende los impuestos sino -- a cualquier otra contribución de las señaladas en el Artículo Segundo de dicho Ordenamiento Legal.

Ahora bien, el Artículo Segundo prevee los casos de defraudación fiscal específica, como son las declaraciones falsas, supuesto de la norma que coincide parcialmente con la primera fracción del Artículo 109 que se refiere -- a las defraudaciones fiscales específicas en el Código Fiscal de la Federación de 1982, y que lo diferencia por el hecho de que en México también constituye este delito, el consignar en las declaraciones que presente para efectos fisca-

les ingresos menores a los realmente obtenidos, de manera que en este caso la norma tiene un mayor alcance legislativo.

El precepto extranjero en estudio, también establece como defraudación fiscal específica, la ocultación de bienes, y que a diferencia en la Legislación Mexicana esa defraudación específica queda ahora comprendida en la definición genérica del delito de defraudación fiscal, en razón de que en esa conducta queda implícito el engaño o el aprovechamiento del error con perjuicio del Fisco Federal, de tal forma que el casuismo que imperaba en nuestra Legislación ha sido superado, no siendo así en la Legislación extranjera.

Igualmente en Costa Rica es defraudación fiscal la destrucción o sustitución total o parcial de libros y documentos fiscales y en México se encuentra tipificado por separado como "delito distinto" previsto por la Fracción III del Artículo 111 del nuevo Código Fiscal de 1982.

En Costa Rica también en el Artículo Segundo consideran como casos especiales de defraudación fiscal, la falta o tenencia ilícita de marbetes, timbres, sellos, cápsulas, sellos de identificación o cualquiera otra marca de identificación fiscal que sean utilizados en mercancías de procedencia extranjera o nacional que deban llevarlos, así como el comercio ilícito de bienes importados con franquicia aduanera, a diferencia con la Legislación Mexicana que (estas conductas) están tipificadas por separado --

en el Artículo 113, que se refiere a la destrucción de sellos o marcas oficiales fiscales y máquinas registradoras - y por lo que hace al comercio ilícito de bienes importados - en franquicia aduanera estos hechos están tipificados en el Artículo 102 referente al contrabando, ambos artículos son del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1982, en el que se aprecia que dada la naturaleza misma de cada una de las conductas antes descritas, era necesario establecerlos como delitos propios e individuales obteniéndose un mayor control fiscal por parte de la Hacienda Pública, dándole así - una técnica legislativa más acorde con el desarrollo económico del país.

PENAS PECUNIARIAS (MULTA) Y PENAS PRIVATIVAS
DE LIBERTAD (PRISION) DEL DELITO EN ESTUDIO
EN LOS PAISES DE COSTA RICA Y MEXICO, RESPEC
TIVAMENTE.

En Costa Rica, en principio, al infractor de este delito, dice el Artículo 6o. será penado con una multa por una suma igual al doble de los impuestos que hubiere -- defraudado o tratado de defraudar y con el comiso de la mercancía en su caso, que posteriormente saldrá a remate en -- pública subasta.

Y el Artículo 7o., agrega que si la multa no fuere satisfecha a su debido tiempo, se le impondrán al culpable arrestos que varían dependiendo la cuantía de lo defraudado.

Los arrestos variarán desde los veinte días-- hasta los ciento ochenta días, si el importe defraudado excede de cien colones pero no pasa de doscientos.

Y la pena privativa de libertad (prisión) -- puede ser desde cuatro meses, si excede de doscientos colones hasta seis años de prisión si es superior a diez mil-- colones, de manera que los arrestos y las penas privativas de libertad (prisión) se ajustan a una tabla de cuantías -- para imponer ya sea los meses o años, que correspondan y-- que para tal efecto existe. Algunas de las diferencias en-- la Legislación Mexicana respecto al delito en estudio son:

- En México, en los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las Leyes Fiscales, -- harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos-- y las sanciones administrativas correspondientes, sin que-- ello afecte al procedimiento penal. En México también existe la multa pero es independiente de la pena.

Como consecuencia de lo anterior, en Costa-- Rica, las multas, recargos, derechos, arrestos y penas privativas de libertad son impuestas exclusivamente por la -- autoridad judicial.

- En Costa Rica, si al imponerse la multa -- inicial se cubre oportunamente, el infractor queda desligado de toda responsabilidad penal, aún cuando haya sido descubierto su delito por el Fisco Federal, y en México, la-- diferencia estriba en que si un contribuyente cometió este

delito paga en forma espontánea, con sus recargos y sin - que sea descubierta la omisión o perjuicio por el Fisco Federal, quedará igualmente desligado de toda responsabilidad administrativa y penal, pero si es descubierto por la autoridad fiscal, si habrá lugar a la iniciación del proceso -- penal respectivo.

- En Costa Rica si el reo ya está sentenciado-- y paga el importe de la multa que se le fije será puesto -- en libertad; y en México si el procesado paga el importe de la defraudación fiscal antes de que el Ministerio Público - Federal formule conclusiones será puesto en libertad en su caso, previa garantía que deje satisfecha a la Hacienda Pública; pero si el procesado no paga antes de que se formu-- len las conclusiones y es sentenciado tendrá que compurgar-- la pena que se establezca en la sentencia respectiva.

4.3. LA DEFRAUDACION FISCAL EN ARGENTINA

El delito de defraudación fiscal se encuentra regulado por la Ley 11.683 referente a la organización ad-- ministrativa de los impuestos a los réditos y a las ventas.

En el Capítulo VII se establece infracciones, sanciones y multas por defraudación.

El Artículo 45 de la citada Ley establece que incurrirán en defraudación fiscal todos aquellos contribu-- yentes que realicen cualquier hecho, omisión, simulación, - ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o faci-- litar la evasión total o parcial de los tributos.

Esta definición difiere con la mexicana en -- cuanto a los vocablos utilizados porque no exige textualmente ni el engaño o el aprovechamiento del error para la defraudación en el pago de los tributos, sino simplemente usa las palabras omisión, simulación, ocultación o maniobra; -- coincide en lo que se refiere a que la evasión puede ser -- total o parcial.

Igualmente difiere al no especificar textualmente que debe de haber un beneficio indebido por parte del contribuyente infractor y consecuentemente dañar el patrimonio del Fisco Federal.

Establece también como defraudación, el que -- los agentes de retención o percepción mantengan fraudulentamente en su poder el tributo retenido o percibido y tengan la obligación de ingresarlo en el término fijado por la Ley.

En este supuesto en la Legislación Mexicana -- si bien en el fondo coincide con la Fracción II del Artículo 109 que dice: "omita enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado" por lo que se aprecia la falta de técnica jurídica que reviste la Legislación Mexicana; al no utilizar los términos-jurídicos apropiados para señalar a que concepto se refieren; como si sucede en el Código Fiscal cuando se habla claramente de contribuciones.

Consideran también en Argentina, fraude fiscal el que los contribuyentes lo consumaren mediante la -- provocación de insolvencia patrimonial tendiente a evitar el pago de tributos. Esta defraudación específica queda -- aquí en México encuadrada en la definición genérica del -- delito en estudio.

SANCIONES PECUNIARIAS (MULTA) Y PENAS PRIVA
TIVAS DE LIBERTAD (PRISION) EN ARGENTINA Y-
MEXICO, CONTEMPLADAS EN EL DELITO DE DEFRAU
DACION FISCAL.

En Argentina la multa es de una hasta diez-
veces el tributo que se defraudó, y en el caso de que no--
ingresaran el importe de la multa y los impuestos corres-
pondientes, se les aplica una pena de prisión de un mes --
a seis años, dependiendo la suma defraudada.

En México el delito de defraudación fiscal--
se sanciona con prisión de tres meses a seis años si el --
monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; cuando --
exceda de esta 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.

En Argentina si bien, no se encuentra clara-

mente establecido que hacer en estos casos, dice la Ley -- que para todos los demás casos la pena será de un mes a -- seis años de prisión dependiendo la gravedad de los hechos.

En México para este delito no existe la multa en el procedimiento penal y en Argentina es la sanción inicial.

Ambas Leyes coinciden en que si en Argentina pagan la multa, el infractor queda desligado de toda responsabilidad penal y administrativa; en México queda desligado de responsabilidad penal si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido un beneficio indebido, 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.

También ambas Leyes coinciden en otorgar el perdón, en su caso, si reintegra el infractor el tributo omitido en cualquier fase del juicio siendo en Argentina; pero en México opera únicamente el perdón si el delincuente entera con sus recargos el importe de la contribución defraudada antes de que el procedimiento penal llegue a las conclusiones del mismo.

4.4. LA DEFRAUDACION FISCAL EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

En el Código de Impuestos Interiores en el -

Acta del Congreso de fecha 16 de agosto de 1954, en el Título 26 quedaron comprendidos algunos casos que prevé la defraudación fiscal en ese país.

Esta acta del Congreso del 16 de agosto de -- 1954 derogó el acta del Congreso de 1939 y según la información proporcionada por la Embajada de los Estados Unidos, - a través del Departamento Cultural, en la que queda comprendida la biblioteca "Benjamin Franklin" al parecer se encuentran vigentes y mismas que se comentarán en las siguientes Secciones del Código de Impuestos Interiores, que regulan - con una amplia experiencia en la materia, el delito en estudio.

La Sección 7201 del Código de Impuestos Interiores de Estados Unidos contempla a la tentativa de este - delito, argumentando que toda persona que intencionalmente pretenda en cualquier forma evadir o eludir cualquier impuesto establecido por este título o el pago del mismo, será -- además de las otras penas establecidas por la Ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, será multado hasta por diez mil dólares o confinado a prisión por no más - de cinco años, o ambas, además de gastos y costas del juicio.

En cuanto a nuestra Legislación difiere con-- el concepto de Impuestos, ya que en México actualmente se-- habla de contribuciones por resultar más completo, asimismo en México no hay lugar a la multa en lugar de prisión como-- se contempla en los Estados Unidos; en Estados Unidos dependiendo de la calidad del impuesto que se intentó defraudar,

al infractor se le pueden aplicar las dos sanciones, la pecuniaria y la privativa de libertad, al igual que en México, pero la tentativa en la Legislación Mexicana tiene una atenuante, si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se le impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos otros delitos.

Ahora bien, si la tentativa se integra y no se lleva a cabo la producción del resultado por causas ajenas a la voluntad del agente; su sanción será hasta de dos terceras partes de la que corresponda; si este se hubiere consumado.

La diferencia estriba en la tentativa de Estados Unidos en que por el simple hecho de pretender evadir-- o eludir el impuesto, el agente es sujeto de una sanción -- que inicialmente es pecuniaria y no tiene el perdón por -- parte del Fisco Federal.

En Estados Unidos será defraudación fiscal -- cuando toda persona obligada a ello deje de cobrar, rendir-cuenta y pagar cualquier impuesto, así como presentar una-- declaración provisional o definitiva, llevar registros y -- proporcionar informes que intencionalmente dejen de cubrir-los impuestos, por no presentarlos en la fecha o fechas -- señaladas por la Ley.

Estas Secciones 7202 y 7203, coinciden en el fondo con la Fracción II del Artículo 109 que se refiere a-

las defraudaciones específicas que dice: Será sancionado - con las mismas penas del delito de Defraudación Fiscal --- quien:

"II.- Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto - de contribuciones hubiere retenido o recaudado".

Y coincide también en el fondo con la Fracción I del Artículo 111, tipificado como delito distinto- que menciona que al que:

"I.- Omita presentar las declaraciones --- para efectos fiscales a que estuviere -- obligado durante dos o más ejercicios fiscales, se le impondrá sanción de tres meses a dos años de prisión."

Difiere en cuanto al término jurídico utilizado, en Estados Unidos aún se habla de impuestos, en México de contribuciones con un mayor alcance dentro de la técnica legislativa; y un detalle importante es que en Estados Unidos se refieren a personas simplemente sin definir si es física o moral, y en el Código Fiscal en México; se refiere a contribuyente abarcando así a cualquier clase -- de personas, físicas o morales.

Los Estados Unidos también tipifican como -- defraudación fiscal, las declaraciones falsas u omisiones -- que presente cualquier persona obligada a ello ante el --- Fisco Federal, así como los empleados que den información -- falsa a su patrón u omitan intencionalmente el ingreso real percibido, la cual si fuera cierta requeriría un aumento -- en el impuesto retenido; estas secciones 7204 y 7205, coinciden en cuanto al fondo, con lo dispuesto por la Fracción-I del Artículo 109 referente a las defraudaciones específicas la que establece que comete defraudación fiscal quien:

"I.- Consigne en las declaraciones que -- presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. "

Difieren en lo relativo a las informaciones omisivas que el empleado da a un patrón, pues por lo general en México el patrón es el que retiene en este caso el Impuesto sobre productos del Trabajo y es el obligado en su caso a ~ cuantificar anualmente el Impuesto retenido para proporcionárselo así al empleado y éste haga su declaración. En estas Secciones igualmente se observa que los conceptos "impuestos y personas" pueden ser reemplazados por otros de -- mayor técnica jurídica como contribuciones y contribuyentes, términos jurídicos utilizados en últimas fechas acertadamente en la Legislación Mexicana.

La Sección 7206, prevee una defraudación ---=

fiscal específica muy particular, pues menciona que toda -- persona que intencionalmente asesore a otra en una declaración, testimonio, reclamación o cualquier otro documento -- que surja o deba estar reglado bajo la Ley de Impuestos Interiores con la finalidad de cometer fraude al Fisco, ya -- sea con el conocimiento y consentimiento o no de la otra -- persona registrada ante Hacienda, comete el delito de de -- fraudación fiscal.

Este supuesto al parecer va dirigido a los especialistas en Materia Fiscal, que tiene que responsabili--zarse del acto realizado ante otra persona que los contra--tó para tal efecto.

En la Legislación Mexicana no se contempla -- ese supuesto y sería prudente someterlo a consideración para estudiar la posibilidad de aplicarlo.

Consideran defraudación también, a toda persona que remueva, deposite u oculte o tenga relación con bienes o mercancías, respecto de los cuales tenga la intención de evadir o eludir la fijación o el cobro del impuesto. Este supuesto de la norma se puede encuadrar en la definición genérica de Defraudación Fiscal que hace el artículo 108 -- del Código Fiscal, ya que en Estados Unidos no se encontró definición genérica de este delito.

SANCIONES PECUNIARIAS (MULTA) Y PENAS
PRIVATIVAS DE LIBERTAD (PRISION) EN -
ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA DEL DE
LITO EN ESTUDIO.

En todos estos casos la aplicación de las multas y las penas deben ser ejecutadas ante un Tribunal- previo ejercicio de la acción penal que ejercita el Departamento de Justicia y que además tenga la plena convicción de que el contribuyente es culpable, esperando así un fallo que determine su plena culpabilidad.

Generalmente, dependiendo del grado de peligrosidad del agente, se le impone desde la simple multa administrativa que puede llegar en el más grave de los casos hasta de diez mil dólares o pena privativa de libertad hasta cinco años de prisión y en casos de gravedad máxima se le imponen las dos sanciones; además de que el Estado, por mandato constitucional, debe demostrar fehacientemente la culpabilidad del agente sin objeción alguna en contra. La penalidad en cada Sección es diferente pero se rigen por el parámetro antes referido.

Por lo que toca a la aplicación de las multas y las penas de prisión en México ya está dicho la mayor parte en las comparaciones con las Leyes extranjeras- anteriores, sin embargo las sanciones administrativas --- y penales son independientes la una de la otra, las multas con sus recargos son fijadas por la autoridad administrativa (Hacienda) y las penas de prisión por la autoridad judicial exclusivamente.

Existe el perdón del Fisco Federal si el contribuyente reembolsa la contribución defraudada antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, y en Estados Unidos de Norteamérica no se presenta esa situación, por no existir el perdón del Fisco Federal.

Por lo que se concluye, que lo más relevante de la Legislación de los Estados Unidos de Norteamérica es que este delito se persigue de oficio y no por querrela como aquí en México.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- 1.- El delito de Defraudación Fiscal está regulado en principio por el Derecho Penal Fiscal y este a su vez tiene relación con el Derecho Penal Administrativo y ambos constituyen disciplinas que se regulan por los principios del Derecho Penal.
- 2.- Comete el delito de Defraudación Fiscal quien:
 - a) Con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.
 - b) Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.
 - c) Omite enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere obtenido o recaudado.
 - d) Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- 3.- Los elementos integrantes de este delito son:
 - I. Una conducta faláz

Se subdivide en tres grupos:

- a) Engaños
- b) Aprovechamiento de errores
- c) Maquinaciones y artificios

II. Un acto de disposición.

III. Un daño y un lucro patrimonial.

- 4.- En el tipo de defraudación fiscal debería establecerse -- además de los engaños o aprovechamientos de errores, también de manera expresa las maquinaciones o artificios, -- para poder así establecer una pena mayor a las conductas calificadas.
- 5.- El delito de Defraudación Fiscal debería perseguirse de -- oficio, salvo el caso en que el contribuyente entere es -- pontáneamente con sus recargos, el importe de las contribuciones omitidas, antes de que la autoridad fiscal lo -- descubra.
- 6.- Consecuentemente, será necesario imponer la sanción penal que corresponda, independientemente de si se repara el -- daño patrimonial o no; ya que existe de por medio el inte -- rés público o general y la naturaleza misma del delito -- exige su punibilidad.
- 7.- El delito de Defraudación Fiscal es un delito especial -- y su estructura jurídica está dada por el Derecho Penal.

- 8.- Para el caso de fijar una mayor o menor penalidad en este delito y tomando en cuenta que la pena se fija en proporción al importe de la contribución defraudada, debería de adoptarse el sistema de multiplicar "X" número de veces el salario mínimo diario general, para establecer los límites mínimos y máximos a que corresponda la sanción respectiva.
- 9.- Actualmente ha sido superado el casuismo que imperaba -- en el artículo correlativo de esta figura jurídica del Código Fiscal anterior, ya derogado.
- 10.- El delito de Defraudación Fiscal en Costa Rica, contempla como requisito indispensable para su consumación, -- que el importe defraudado se refiera únicamente a impuestos, reduciéndose así su campo de aplicación y en este -- aspecto, el Código Fiscal de la Federación de México, -- presenta una técnica jurídica superior al exigir como -- requisito indispensable que el importe de lo defraudado se refiera a contribuciones, pues este concepto legislativo tiene una concepción legal mayor, ya que comprende tanto a los impuestos, como a las aportaciones de seguridad social y a los derechos.
- 11.- En Argentina en la Defraudación Fiscal, la autoridad --- judicial es la competente para imponer tanto la sanción pecuniaria como la pena privativa de libertad. En este -- aspecto la legislación mexicana adopta un sistema diferente, ya que en los delitos fiscales la autoridad judicial no impone sanción pecuniaria. Las autoridades admi-

nistrativas, con arreglo a las leyes fiscales, hacen efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

- 12.- En los Estados Unidos de Norteamérica, el Delito de Defraudación Fiscal tiene una mayor severidad en la imposición-- de sus sanciones, ya que la comisión de este delito es --- perseguida de oficio y no por querrela de la autoridad --- fiscal competente, o sea que no es factible que otorgue - el Estado el perdón al contribuyente infractor, aún cuando éste ya haya pagado el importe de las contribuciones de--- fraudadas, situación que sí se presenta en la Legislación- Mexicana y debería de ser superada.

BIBLIOGRAFIA DE AUTORES.

1. BIELSA RAFAEL, "Derecho Administrativo".- Editorial de Palma, 1947, 4a. Edición.
2. CASTAÑEDA BEREZOWSKY JORGE y ANTONIO, "Código Fiscal de la Federación comparado 1966-1983"- Editorial Publicaciones Administrativas y Contables, S.A., 1983, 1a. Edición.
3. CASTELLANOS TENA FERNANDO, "Lineamientos Elementales del Derecho Penal". Editorial Jurídica Mexicana . 1965. 2a. Edición.
4. COLIN SANCHEZ GUILLERMO, "Derecho Mexicano de Procedimientos Penales". Editorial Porrúa, 1979. 4a. Edición.
5. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, 1979, 9a. Edición.
6. ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, JAMES GOLDSCHMIDT, "El -- Derecho Penal Administrativo". Editorial Omeba, 1948,- 2a. Edición.
7. ESCRICHE JOAQUIN, "Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia". Editora e Impresora Norbaja Californiana, 1974. 1a. Edición.
8. FONRUGE GIULIANO , "Derecho Financiero". Editorial--- de Palma, 1970. 8a. Edición.
9. GONZALEZ DE LA VEGA FRANCISCO, "Derecho Penal Mexicano" Editorial Porrúa, 1977. 14a. Edición.

10. HERNANDEZ ESPARZA ABDON, "El Delito de Defraudación -- Fiscal". Editorial Ediciones Botas, 1962. 1a. Edición.
11. INSTITUTO DE DERECHO COMPARADO, UNIVERSIDAD NACIONAL - DE CORDOBA, "El Derecho Penal Administrativo". (Contribuciones para su estudio) Editorial Imprente de la Universidad de Córdoba, 1946. 1a. Edición.
12. JIMENEZ DE ASUA LUIS, "La Ley y el Delito". Editorial-Hermes, 1954. 2a. Edición.
13. JIMENEZ DE ASUA LUIS, "Tratado de Derecho Penal". Editorial Lozada, 1964. 2a. Edición.
14. JIMENEZ HUERTA MARIANO, "La Antijuricidad". Editorial- Imprenta Universitaria, 1952, 2a. Edición.
15. JIMENEZ HUERTA MARIANO, "Derecho Penal Mexicano". Parte Especial. Editorial Libros de México, 1963. 1a. Edición.
16. LOMELI CEREZO MARGARITA, "Derecho Fiscal Represivo".-- Editorial Porrúa, S.A., 1979. 1a. Edición.
17. LOMELI CEREZO MARGARITA, "El Poder Sancionador de la - Administración Pública en Materia Fiscal". Compañía -- Editorial Conti- nental, 1961. 1a. Edición.
18. MARIA DIEZ MANUEL, "Derecho Administrativo". Editorial Bibliográfica Argentina, S.R.L. . 1963. 1a. Edición.
19. MARIENHOFF MIGUEL S, "Tratado del Derecho Administrati vo". Editorial Glem, S.A., 1965. 1a. Edición.

20. MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES, "Los Derechos del Pueblo Mexicano". Editorial Manuel Porrúa, 1978. 2a. Edición.
21. PAVON VASCONCELOS FRANCISCO, "Manual de Derecho Penal Mexicano". Editorial Porrúa, 1978. 3a. Edición.
22. PERULLES BASSAS J., "Lecciones de Derecho Fiscal".--- Editor Ma. Bosch, 1957. 1a. Edición.
23. PORTE PETIT CELESTINO, "Apuntes de la parte General--del Derecho Penal". 1960.
24. RIVERA SILVA MANUEL, "Los Delitos Fiscales Comentados" Editorial Botas, 1949. 1a. Edición.
25. SAYAGUES LASO ENRIQUE, "Tratado de Derecho Administra tivo". Editorial Martín Biaunchi Altuna , 1959. 1a.- Edición.
26. SERRA ROJAS ANDRES, "Derecho Administrativo". Edito-- rial Porrúa, 1979. 8a. Edición.
27. SOLER SEBASTIAN, "Derecho Penal Argentino". Editorial de Palma. 1956. 1a. Edición.
28. VILLALOBOS IGNACIO, "Derecho Penal Mexicano". Edito-- rial Porrúa, 1960. 2a. Edición.
29. VILLEGAS BASAVILBASO BENJAMIN. "Derecho Administrativo" Tipográfica Editora Argentina, 1949, 1a. Edición.
30. VILLEGAS HECTOR B., "Derecho Penal Tributario". Edi--- ciones Serner, 1965. 1a. Edición.

R E V I S T A S

1. REVISTA DEL CIAT, Delegación del Brasil a la V Asamblea General del CIAT, 1971, 1a. Edición.
2. REVISTA DIFUSION FISCAL, Número 60., Delgadillo Gutiérrez Luis H., La Evasión Tributaria, 1974. 1a. Edición.
3. REVISTA DE INVESTIGACION FISCAL, número 65, Sampariodoria Antonio. La Evasión Fiscal en Brasil, 1971. 1a. Edición.
4. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, número-20, Jarach Dino, El Ilícito Tributario, 1966, 1a. Edición .

L E G I S L A C I O N

1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938.
2. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.
3. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.
4. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SUS REFORMAS, PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION, 1981. 2a. Edición
5. CODIGO DE IMPUESTOS INTERIORES, ACTA DEL CONGRESO DE -- FECHA 16 DE AGOSTO DE 1954, DE LOS EE.UU.
6. CODIGO PENAL Y DE PROCEDIMIENTOS PENALES PARA EL D.F. EN MATERIA COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA -- FEDERAL 1931.
7. EXPOSICION DE MOTIVOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938.
8. EXPOSICION DE MOTIVOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.
9. EXPOSICION DE MOTIVOS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1982.
10. JURISPRUDENCIA Y TESIS SOBRESALIENTES, SALA ADMINISTRATIVA, EDICIONES MAYO, 1955-1963. 1a. Edición.

11. LEY DE DEFRAUDACION FISCAL DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA, DE 1951.
12. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1983.
13. LEY 11,683 REFERENTE A LA ORGANIZACION ADMINISTRATIVA DE LOS IMPUESTOS A LOS REDITOS Y A LAS VENTAS, DE LA REPUBLICA ARGENTINA.
14. LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL DE 1947.
15. TESIS 2a. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. INFORME RENDIDO A LA, POR SU PRESIDENTE. CORRESPONDIENTE AL AÑO DE 1978.

I N D I C E

INTRODUCCION.

CAPITULO I: DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO.

1.1	CONCEPTOS GENERALES.	1
1.2	LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA.	8
1.3	FUNDAMENTO DE LA POTESTAD SANCIONADORA.	10
1.4	LAS TEORIAS MATERIALISTAS Y LAS FORMALISTAS, BASE DE LA DISTINCION ENTRE -- DELITOS Y CONTRAVENCIONES.	15
1.4.1.	Las teorías materialistas	16
1.4.2.	Las teorías formalistas	19
1.5	DEFINICION Y AMBITO DE APLICACION DEL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO.	22
1.6	RELACION CON EL DERECHO PENAL COMUN.	26
1.6.1	Teorías Administrativas	27
1.6.2	Teorías Penalistas	28
1.7	RELACION CON EL DERECHO FISCAL	40

CAPITULO II: LA NATURALEZA JURIDICA DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

2.1	ANTECEDENTES.	52
2.2	NOCIONES DE ELUSION, EVASION TRIBUTARIA Y DEFRAUDACION FISCAL.	61
2.2.1	Nociones de Elusión y Evasión Tributaria.	61
2.2.2	Conceptos de Elusión y Evasión Tributaria.	62
2.2.2.1	Concepción Gramatical	64
2.2.2.2	Concepción Doctrinaria	65
2.2.2.3	Concepción Legislativa	73
2.3	NOCION DE DEFRAUDACION FISCAL.	79

CAPITULO III: EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.1	CONCEPTO JURIDICO DEL DELITO	82
3.2	ELEMENTOS DEL DELITO	85
3.3	EL DELITO DE DEFRAUDACION SEGUN EL - CODIGO FISCAL DE 1938.	89
3.3.1.	Definición Genérica	92
3.3.2.	Definiciones Específicas	92
3.3.3.	Penalidad del Delito	95

CAPITULO II: LA NATURALEZA JURIDICA DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

2.1	ANTECEDENTES.	52
2.2	NOCIONES DE ELUSION, EVASION TRIBUTARIA Y DEFRAUDACION FISCAL.	61
2.2.1	Nociones de Elusión y Evasión Tributaria.	61
2.2.2	Conceptos de Elusión y Evasión Tributaria.	62
2.2.2.1	Concepción Gramatical	64
2.2.2.2	Concepción Doctrinaria	65
2.2.2.3	Concepción Legislativa	73
2.3	NOCION DE DEFRAUDACION FISCAL.	79

CAPITULO III: EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.1	CONCEPTO JURIDICO DEL DELITO	82
3.2	ELEMENTOS DEL DELITO	85
3.3	EL DELITO DE DEFRAUDACION SEGUN EL CODIGO FISCAL DE 1938.	89
3.3.1.	Definición Genérica	92
3.3.2.	Definiciones Específicas	92
3.3.3.	Penalidad del Delito	95

CAPITULO II: LA NATURALEZA JURIDICA DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

2.1	ANTECEDENTES.	52
2.2	NOCIONES DE ELUSION, EVASION TRIBUTARIA Y DEFRAUDACION FISCAL.	61
2.2.1	Nociones de Elusión y Evasión Tributaria.	61
2.2.2	Conceptos de Elusión y Evasión Tributaria.	62
2.2.2.1	Concepción Gramatical	64
2.2.2.2	Concepción Doctrinaria	65
2.2.2.3	Concepción Legislativa	73
2.3	NOCION DE DEFRAUDACION FISCAL.	79

CAPITULO III: EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.1	CONCEPTO JURIDICO DEL DELITO	82
3.2	ELEMENTOS DEL DELITO	85
3.3	EL DELITO DE DEFRAUDACION SEGUN EL - CODIGO FISCAL DE 1938.	89
3.3.1.	Definición Genérica	92
3.3.2.	Definiciones Específicas	92
3.3.3.	Penalidad del Delito	95

3.4	EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL SEGUN EL CODIGO FISCAL DE 1967.	99
3.4.1.	Innovaciones principales con -- relación a este delito.	103
3.4.2.	Definición genérica, Artículo 71.	104
3.4.3.	Definiciones Específicas, Ar- tículo 72.	104
3.4.4.	Modificaciones en el Capítulo de Delitos Fiscales.	105
3.4.2.	TEXTO ORIGINAL SEGUN EL CODIGO DE LA MATERIA DE 1967.	107
3.4.2.1.	Definición genérica	107
3.4.2.2.	Definiciones Específicas	107
3.4.2.3.	Reformas	110
3.4.2.4.	Ultima Reforma y texto vigen- te en 1981.	112
3.4.3.	PENALIDAD DEL DELITO	115
3.4.3.1.	Diferencias entre los Códigos de 1938 y 1967.	116
3.4.3.2.	Reformas	
3.4.3.2.3.	Párrafo Tercero	120

3.6.1.3. Observaciones al párrafo -- cuarto.	154
3.6.1.3.1. Por cuanto hace a su na- turaleza jurídica.	154
3.6.1.3.2. Por lo que se refiere a - sus reformas.	160
3.6.1.4. Observaciones al párrafo -- quinto.	162
3.6.1.4.1. Por cuanto hace a su na-- turaleza jurídica	162
3.6.1.4.2. Por lo que se refiere a - sus reformas.	162
3.6.2. DEFRAUDACIONES ESPECIFICAS, EQUIPARA MIENTO A LA DEFRAUDACION FISCAL, AR- TICULO 109	164
3.6.2.1. Por cuanto hace a su natura- leza jurídica.	164
3.6.2.2. Por lo que se refiere a sus- reformas.	169

CAPITULO IV: LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL DERECHO COMPARADO.	170
4.1 TRATAMIENTOS DIVERSOS DE LA DEFRAUDA-- CION FISCAL	170
4.2. LA DEFRAUDACION FISCAL EN COSTA RICA	171
4.3. LA DEFRAUDACION FISCAL EN ARGENTINA	175

4.4. LA DEFRAUDACION FISCAL EN LOS EE.UU.

178

C O N C L U S I O N E S

186

B I B L I O G R A F I A

190