

33.5
26

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



DERECHO

FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUXILIAR DE
EXAMENES PROFESIONALES

"REGULACION INTERNACIONAL DE LAS
FUNCIONES NOTARIALES"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JUAN CARLOS GUTIERREZ SOTO



México, D. F.

1988



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 está 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.

**"REGULACION INTERNACIONAL DE LAS
FUNCIONES NOTARIALES"**

I N D I C E

PROLOGO	I
CAPITULO PRIMERO	1
Los Notarios como funcionarios públicos y profesionales del derecho.	
CAPITULO SEGUNDO	21
Las obligaciones y responsabilidades de los notarios.	
CAPITULO TERCERO	34
Los delitos fiscales en el Derecho Internacional y en México.	
A Argentina	41
B Ecuador	41
C España	55
D Francia	59
E México	64
CAPITULO CUARTO	73
Los Notarios y los Delitos Fiscales en México.	
CONCLUSIONES	98
BIBLIOGRAFIA	
LEGISLACION CONSULTADA	

I

P R O L O G O

El Notario Público en México es una figura cu
ya esencia funcional es poco conocida, limitándose a -
identificarle comunmente como la persona (Licenciado en
Derecho), investida de la atribución especial que le -
otorga el Estado, consistente en la fé pública que la -
aplica para autenticar documentos, actos y hechos jurí
dicos de los particulares, que se incorporan en instru-
mentos notariales que tienen por efecto darles validez
jurídica frente a terceros.

Es por ello que mediante el presente trabajo,
se pretende profundizar sobre la noción, funciones y -
obligaciones del Notario Público a la luz de la Ley del
Notariado vigente aplicable para el Distrito Federal, -
haciendo especial mención a los aspectos funcionales -
que tiene éste en materia fiscal y la aplicación de san
ciones por incumplir obligaciones de la materia que se
traducen en la comisión de delitos fiscales según pre-
viene nuestra Legislación Tributaria. Asimismo en Dere
cho comparado se intenta analizar diversas Legislacio--
nes latinas y sajonas con el propósito de tener un pano
rama amplio de la regulación de las funciones notaria--
les en el contexto internacional.

CAPITULO PRIMERO

LOS NOTARIOS COMO FUNCIONARIOS Y

PROFESIONALES DEL DERECHO

CAPITULO PRIMERO

" LOS NOTARIOS COMO FUNCIONARIOS PUBLICOS Y PROFESIONALES DEL DERECHO "

La Ley del Notariado vigente para el Distrito Federal define y configura al notario como funcionario público y como profesional del Derecho. Al atribuirle esos caracteres coincide con diversas leyes del Notariado vigentes en nuestro país y también con casi todas las que corresponden al sistema notarial de tipo latino (1).

Esta doble caracterización se encuentran tanto en las normas que rigen la organización del notariado como en las que regulan el ejercicio de la actividad notarial. Comenzaremos examinando brevemente alguna de las que señalan la cualidad del funcionario Público.

(1) El sistema federal, adoptado por la República Mexicana, implica que cada entidad federativa tenga su propia Ley del Notariado. En todas se reconoce implícitamente al notario su carácter de funcionario público y se establece de modo expreso el mismo en veinte de las treinta leyes en vigor. Por lo que toca al carácter de profesional del Derecho sólo está reconocido por seis leyes. Puede verse sobre este punto el interesante estudio de Vázquez Pérez y Monroy Estrada intitulado "ANTECEDENTES, EVOLUCION HISTORICA. ESTADO ACTUAL Y TENDENCIAS DEL NOTARIADO EN CADA ENTIDAD DE LA FEDERACION" que se presentó como ponencia al cuarto congreso Nacional de Notariado Mexicano (1962).

De acuerdo con el artículo 1° de nuestra Ley del Notariado para el Distrito Federal indica que "la función notarial es de orden público. En el Distrito Federal corresponde al Ejecutivo de la Unión ejercerla por conducto del Departamento del Distrito Federal, el cual encomendará su desempeño a particulares, licenciados en derecho, mediante la expedición de las patentes respectivas".

El artículo 10° de la misma ley define al Notario diciendo que: "es un licenciado en derecho investido de fe pública, facultado para autenticar y dar forma en los términos de ley, a los instrumentos en que se consignent los actos y hechos jurídicos.

La formulación de los instrumentos se hará a petición de parte".

El artículo 4° de la citada ley estipula que para la eficaz prestación del servicio público del notariado y exacto cumplimiento de esta ley, el Ejecutivo Federal en la esfera administrativa, dictará las medidas que estime pertinentes.

El artículo 32 establece la obligación que el notario tiene, por regla general de ejercer sus funciones cuando para

ello fuere requerido, así como el artículo 34, señalan los ca sos de excepción en que esta obligación cesa.

El artículo 17 declara incompatibles con las funciones de notario algunas actividades, tales como empleos, cargos o comisiones públicas; empleos o comisiones particulares; el desempeño de mandato judicial y el ejercicio de la profesión de abogado, en asuntos que haya contienda; la actividad de co merciante, la de agente de cambio y la de ministro de cualquier culto.

El carácter de notario se adquiere por nombramiento - que el Estado confiere mediante la expedición de una patente - (artículo 1º de la ley) y se pierde por destitución que sólo - el propio Estado puede dictar por alguna de las causas que se estipulan en los artículos 126 fracción IV y 133 de la ley del Notariado para el Distrito Federal, siguiendo los procedimientos legales establecidos en el Capítulo VI de la Ley, como lo previene el artículo 134 de la misma.

La competencia del notario para ejercer sus funciones está determinada por razón de la jurisdicción (artículos 5, 27 y 32 de la misma ley que debe relacionarse con el artículo 7º de la ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal).

La actuación del notario es objeto de vigilancia especial por parte del Estado, mediante visitas a la oficina Notarial que pueden practicarse de oficio o a consecuencia de alguna queja, dichas visitas se encuentran regidas por los artículos 113 al 132 de la Ley del Notariado y su finalidad de acuerdo con el primero de ellos, es cerciorarse de que las notarías "funcionan con regularidad y de que los notarios ajustan sus actos a las disposiciones de la presente Ley".

Por último, el notario puede ser sancionado administrativamente por violación a la ley. El poder disciplinario del Estado sobre el notario se rige por lo dispuesto en el artículo 126 de la citada Ley el cual establece cuatro sanciones posibles: amonestaciones por escrito, multas de uno a diez meses de salario mínimo general para el Distrito Federal, suspensión del cargo hasta por un año y separación definitiva del mismo. Estas sanciones administrativas se aplican sin perjuicio de la responsabilidad civil en que incurra el notario y de las sanciones que le sean aplicables por responsabilidad penal.

Todos estos preceptos, legales que acabamos de citar, además de los artículos 6º, 8º, 9º y demás relativos, señalan para el notario su dependencia del poder público y su inserción en la jerarquía jurídico-administrativa, que le deja su-

jeto a deberes de Derecho Público y lo hace posible de aplicación de sanciones disciplinarias por su incumplimiento. En otros términos, evidencian su carácter de funcionario del Estado que por designación formal de este, se inviste de una atribución especial que se traduce esencialmente en la fe pública.

La fe pública, el privilegio de ser creído y de que los documentos que autoriza el notario en ejercicio de sus funciones deban ser tenidos por veraces, desde el punto de vista de la verdad legal, no puede ser sino una atribución que el Estado le hace. Esta atribución diferencia al notario de los demás ciudadanos que no la tienen, pero al destacarlo entre ellos lo sujeta a un estatuto propio que lo obliga de manera especial frente al mismo Estado. Ello es consecuencia de que la distinción no honorífica sino intensamente jurídica-conferida al notario al dotarlo de fe pública, responde a la finalidad de encomendarle una función del Estado, la de crear situaciones de seguridad, de certeza en el derecho, fuera del ámbito judicial y sin necesidad de acudir al mismo.

Esa creación de situaciones de seguridad es indispensable para la vida jurídica y para la paz social. La delimitación de los derechos de cada uno y su fijación en forma un tanto indeleble, por una parte y el principio de economía proce

sal por otra, constituyen la razón de ser de la función notarial como función del Estado, diversa de la judicial, pero destinada, igual que ésta, a satisfacer necesidades colectivas. Para ejercer la función notarial el Estado la delega, encomendandola a los notarios, a quienes, por tal motivo, confiere carácter de funcionarios públicos.

Pero esa función, para ser ejercida eficazmente por el notario le exige que tenga conocimientos de Derecho, que sea un profesional en esta materia y que la ejerza como tal, tanto en beneficio del Estado, de quien depende, como de los particulares a quienes sirve. Veamos ahora las disposiciones legales que señalan este segundo carácter del notario.

El mismo artículo 1º de la Ley, a que nos hemos referido antes, establece que la función notarial se encomienda por el Estado "a profesionales del Derecho" y más adelante, el artículo 10º reitera esta integración del notario al decir expresamente de él que "es un Licenciado en Derecho". Pero no se detiene en esto la Ley, sino que además reconoce las consecuencias que implica este segundo carácter; al efecto el artículo 33 expresa a continuación que el notario "ilustra a las partes en materia jurídica y que tiene el deber de explicarles el valor y las consecuencias legales de los actos que él vaya

a autorizar". El artículo 31 después de decir que "los notarios en el ejercicio de su profesión reciben las confidencias de sus clientes "dispone que" deben guardar reserva sobre lo - pasado ante ellos" y los sujeta a las disposiciones del Código Penal sobre secreto profesional (se refiere a los artículos - 210 y 211 de este último Código).

Hay otras disposiciones más en nuestra ley del Notariado que implican el carácter de profesional del Derecho en el Notario. Podrían citarse el artículo 13, fracción II, que establece como uno de los requisitos para obtener patente de aspirante al ejercicio del notariado "ser Licenciado en Derecho con la correspondiente cédula profesional", esto es, con título expedido por institución reconocida legalmente por el Estado y debidamente registrado en la Dirección General de Profesiones. Finalmente, el artículo 7º que dispone que "los no tarios no serán remunerados por el erario, sino que tendrá derecho a cobrar a los interesados en cada caso los honorarios - que devenguen conforme al arancel".

En suma la actividad del notario, tal como se encuentra regulada en nuestra ley, implica a la vez el ejercicio de una función pública, de una función estatal y el ejercicio de una labor como jurista, como profesional del Derecho. La relación entre ambos ejercicios, se presenta aún oscura a la doc-

trina jurídico-notarial y causa discrepancias entre los autores, Sanahuja y Soler ha expresado a este respecto. "No es - que el Notario ejerza a veces de funcionario público y otras veces de profesional del Derecho. Es que ambos caracteres se encuentran involucrados en el Notariado y determinan un complejo órganico y funcional..." (2). En cambio, otro destacado notario y tratadista español, Don José González Palomino, citando el anterior pasaje, discrepa de él diciendo que el notario "es un funcionario público que tiene a su cargo ciertas funciones que se resumen en la de dar forma jurídica a negocios y relaciones de derecho privado; y que si además y normalmente - ejerce otras funciones como jurista, esta situación no es como Notario...", y añade más adelante que "esa actuación libre no es actuación notarial". (3)

Sobre esta debatida cuestión se impone precisar algunos conceptos. Ante todo la actividad del notario debe ser considerada tal como existe en la realidad, configurada por las - leyes, como una creación conceptual resultante de abstracciones. Nos es lícito hacer éstas, pero sólo para emplearlas como medios, como procedimientos adecuados para la investigación, nunca como fines, como objetos de conocimiento que suplante a los que da la realidad. Si en nuestro derecho el notario es - igual a la suma de funcionario más profesional, no podemos de

(2) SANAHUJA Y SOLER, José María de: Tratado de Derecho Notarial, T. I, P. 423.

(3) GONZALEZ PALOMINO, José: Instituciones de Derecho Notarial T. I, P. 220

cir, de acuerdo con González Palomino, que cuando actúa con este último carácter no lo hace como notario, porque habría en ello una contradicción. Podremos acaso decir que cuando actúa como profesional no lo hace como funcionario, en sentido estricto, pero no negar que actúa como notario.

Pero aún esta última separación, requiere algunos distintos. La actuación de notario como profesional del Derecho incluye, a nuestro modo de ver, tres clases de actividades diferentes, todas ellas de carácter jurídico. La primera comprende tareas de abogado, ajenas por completo a la función pública, pero que, por no ser incompatibles con ésta, las tolera la ley al notario. Simplemente se las permite, pero sin que formen parte de su tarea de notario, pues cualquier abogado podría llevarlas a cabo. Tales son, entre otros, algunos de los actos a que se refiere el artículo 17 fracción V, VI, VII y VIII de nuestra Ley: resolver consultas jurídicas, ser árbitro o secretario en juicios arbitrales, patrocinar a los interesados en los procedimientos judiciales necesarios para obtener el registro de escrituras o en los procedimientos administrativos necesarios para el otorgamiento, registro o trámite fiscal de ellas.

Las actividades jurídicas de la segunda clase son -- aquellas que realiza el notario en conexión habitual con la

función pública, pero sin formar parte de ella. Comprenden la labor del notario para asesorar a las partes, interpretar su voluntad y encauzarla dentro de lineamientos jurídicos que la hagan apta para ser objeto de un instrumento notarial. Igualmente comprenden el deber que el notario tiene para con las partes, antes del otorgamiento, para hacerles saber el alcance de las obligaciones que van a contraer y de los derechos que van a adquirir. Por último, dentro de los diversos medios que la ley da, en algunos casos, para obtener un efecto jurídico determinado, al notario corresponde sugerir y proponer a las partes el que a su juicio fuera más conveniente, lo que también constituye tarea de abogado. La función pública del notario guarda con estas actividades profesionales de la segunda clase, que habitualmente la acompañan, una relación puramente externa. Ciertamente cualquier abogado que no fuere notario podría, en abstracto, realizarlas, pero en concreto sólo el notario las lleva a cabo, pues van asociadas a la función pública fideidante que constituye su labor como funcionario del Estado. (*)

(*) La controversia sobre si la función fideidante - tiene prioridad sobre la función creadora de la forma o la tiene ésta sobre aquella, dentro de la actividad del notario, no es objeto del presente estudio.

La tercera clase de actividades jurídicas comprende las que el notario realiza en conexión necesaria con la función pública y vinculadas internamente a ella. Mediante estas actividades el notario controla la legalidad del acto que va a ser objeto de instrumentación y el cumplimiento de los requisitos de fondo y de forma necesarios para que su actuación, cristalizada en el instrumento, tenga eficacia jurídica y produzca los efectos queridos por las partes (calificación de su competencia legal para actuar, de los comprobantes de personalidad o de capacidad, de los requisitos previos al otorgamiento o a la autorización de la escritura de las inserciones que debe contener ésta, de la legalidad sustantiva del acto, etc). Tales actividades de jurista son indispensables a la función pública hasta el punto que ésta no podría realizarse válidamente sin aquellas.

González Palomino, que reconoce la necesidad de esta tercera clase de actividades jurídicas en la función pública(4) niega que el notario actúe en ellas como profesional de derecho en sentido estricto. Nos parece que nuestra divergencia con él en este punto es más terminológica que real, sustituyase esa expresión, si se quiere, con la de jurista y tendremos al notario con el doble carácter que le reconoce la legislación mexicana, pero sin aceptar en forma alguna por nuestra parte, que la actividad jurídica no le competa como notario, - como sostiene ese autor.

(4) GONZALEZ PALOMINO, José: Obr. Ct., P. 123.

Siguiendo las ideas de González Palomino, en el tema que tratamos, pero agudizándolas mediante una fina conceptualización filosófica-jurídica, Alberto Villalba Welsh insiste en la labor específica del notario como reducida a la creación de la forma exclusivamente, esto es, del instrumental notarial. Para el efecto se expresa como sigue: "si el notario, de acuerdo a las normas que reglan su conducta, no es sino el autor de la forma, es ajeno a su función, como ya dijimos, el contenido del acto, sin que obste a esta conclusión el hecho de que asesora a las partes como jurista, ya que aparte de que no es ésta su labor normada, la eficacia y validez del contenido se sujeta, a las leyes a cuya órbita corresponde el negocio jurídico y la intervención notarial no le da ni le quita nada bajo ese aspecto" (5). Y en párrafo posterior añade: "Exclusivamente en la conducta del notario, en su normatividad específica autor de la forma, podemos encontrar los elementos para disciplinar con rigor científico los estudios jurídico-notariales" (6).

Hay en estos conceptos de Villalba Welsh algo interesante que aclarar. Ya hemos visto que la labor del notario co

(5) VILLALBA WELSH, Alberto: El Derecho Notarial a la luz de la Teoría Ecológica. Revista Internacional del Notariado, Núm. II, julio-septiembre 1951.

(6) Ibid. p.p. 224-227.

mo asesor de las partes no es la única que tiene como jurista y que las que realiza con ese carácter pueden agruparse en tres clases que presentan grados crecientes de vinculación con la función pública. Por consiguiente, esa función no puede desligarse en forma absoluta de toda la actividad jurídica del notario; antes bien, la implica de modo necesario en algunos aspectos.

Además el hecho de que el contenido del negocio jurídico se rija por normas sustantivas ajenas al Derecho Notarial que es puramente formal no niega la actuación del notario como jurista, pues aparte de que ese contenido no puede serle extraño, atenta su función calificadora de legalidad y previsor de la validez sustantiva del acto (que ya son labores jurídicas) aún en la pura creación de la forma trabaja como jurista, pues to que aplica las normas de derecho formal que la regulan.

Tampoco nos parece del todo exacta la aseveración que hace el distinguido jurista argentino en el sentido de que "La intervención notarial no le da ni le quita nada bajo ese aspecto (7) (el sustantivo) al negocio jurídico. Ya antes había tenido cuidado Villalba Welsh de advertir "que lo autoriza do por el escribano en cuanto a su contenido no surte efecto de cosa juzgada", lo que es indiscutible. Pero de allí no se si gue que la actuación del notario sea totalmente inocua para el

(7) Ibid. pp. 224-227.

aspecto sustantivo del acto, pues atenta la función controladora que tiene de la legalidad del mismo (artículo 10° de la ley del Notariado) la instrumentación del negocio parece ser que da a éste, aún en lo sustantivo, una situación que no le nía antes y que si bien es verdad, no alcanza autoridad de co sa juzgada, por lo menos le crea una presunción de legitimidad, de adecuación a la ley, que permite y le hace producir efectos, mientras no sea destruida por lo único que puede haber más fuerte y superior jurídicamente al instrumento notarial la sentencia de un juez.

Por último dice el autor que comentamos, que "quien ha tenido una visión más clara de la necesidad de abrir nuevas rutas para el derecho Notarial es González Palomino, quien ya nos habló de la conveniencia de desenvolver ampliamente una teoría general de las formas públicas o formas jurídicas" (8). Desde luego que juzgo encomiable este propósito por su finali dad metodológica dentro de la Ciencia del Derecho, pero siempre que con ello no se mutile la actividad del notario, como - parece pretenderse, reduciéndola a una pura creación de forma con negación de toda la labor jurídica que en ella va implicada.

Hasta aquí hemos visto a Villalba Welsh marchar de acuerdo con González Palomino en su negativa conjunta de que el Notario en cuanto tal, sea un profesional del derecho. Pe

(8) Ibid. pp. 224-227.

ro en adelante se le va a separar el primero para negar también que el notario sea un funcionario público. Veamos lo que nos dice Villalba Welsh al respecto: "Nosotros mismos hemos incurrido en el error de ver en la fe notarial una delegación del Estado en el escribano. De este concepto han partido muchos autores para concluir declarando funcionario público al notario..."(9) Y más adelante añade: "La forma pública notarial es auténtica porque esa es su condición específica. El Estado no hace delegación alguna en el escribano. Sólo que necesita un hombre para que cumpla, ciñéndose a la ley, las normas que hacen de la forma que él autoriza (en el sentido de ser el autor) una escritura pública con la fe que el orden jurídico le atribuye..."(10) Y después cita en su apoyo, casi a continuación, un pasaje de Couture que dice: "el poder certificante no es pues una emanación de la condición del escribano público, ni siquiera la irradiación de una facultad propia del poder ejecutivo. La eficacia de determinadas atestaciones de los escribanos o funcionarios, es una creación de la Ley."(11)

En las anteriores ideas se revive el viejo problema de saber si los efectos del acto jurídico provienen de la voluntad humano o de la ley o de la concurrencia de ambas. También se insinúa la debatida cuestión, planteada en Derecho Administrativo, de si las facultades del funcionario le vienen

(9) Ibid. pp. 224-227.

(10) Ibid. pp. 224-227.

(11) Ibid. pp. 224-227.

por delegación de los superiores jerárquicos o si les son conferidas de modo directo por la ley, al crear ésta esfera de competencia determinada para los órganos de la administración pública. Pero cualquiera que sea la posición que se adopte en ambas controvertidas cuestiones no vemos como pueda conducir a revolver el problema de determinar si el notario es o no un funcionario público.

Por eso Villalba Welsh prosigue con más ardor su impugnación, en los siguientes términos: "La Administración Pública o sea el Estado mirado bajo uno de sus aspectos necesita para cumplir sus fines, de hombres que se conduzcan en alguna forma específica. Las acciones de estos hombres son imputadas al Estado como queridas por éste porque esta es la consecuencia prescrita por el orden jurídico estatal. Vale decir que la conducta de esos hombres órganos del Estado en lugar de ser les imputada a ellos mismos (en cuanto reflejan actividad específica estatal) es imputada al Estado, de tal modo que éste es responsable de los actos de sus agentes, puesto que se consideran propios del Estado." (12)

"Ya tenemos aquí una distinción radical; en tanto que los actos de los funcionarios públicos son imputados al Estado y éste es responsable por los mismos, los actos de los escri-

(12) Ibid. pp. 224-227.

banos públicos no son imputados al Estado, puesto que no son sus órganos y, consecuentemente, éste no es responsable de su actuación. Es fácil ver que esta diferencia fundamental cierra definitivamente el camino a los que pretenden seguir encontrando en el escribano los caracteres del funcionario público. Aunque hubiese algunos rasgos coincidentes, hasta que no coincidan en lo esencial para que la teoría funcionarista deba ser dejada de lado". (13)

Lo anterior no resulta del todo exacto, por lo menos en el régimen jurídico mexicano. Debe hacerse notar en primer lugar que el concepto de funcionario público es uno de los más discutidos en Derecho Administrativo. Para algunos autores lo característico del mismo es su participación en la actividad pública de una manera permanente y normal. Para otros en cambio, se funda en la libre y voluntaria aceptación del cargo - por parte del funcionario, unida a una relación de poder por parte del Estado, que implica el correspondiente deber de obediencia y fidelidad en el servicio. Para un tercer grupo de autores lo que distingue a los funcionarios es el "carácter representativo que los coloca como intermediarios ente el Estado y los particulares". (14) Pero aún admitiendo esta última opinión, que es en la que parece fundarse Villalba Welsh para ne-

(13) Ibid. p. 235

(14) FRAGA, Gabino: Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S.A. México 1988.

gar que el notario sea un funcionario, debe observarse que el llamado "carácter representativo" no constituye una verdadera representación en el sentido en que ésta se entiende en Derecho. Se manifiesta, según otro destacado autor, partidario - también de esta última opinión, en la "actividad que tiene por objeto formar, declarar o ejecutar la voluntad de la persona jurídico pública, siendo lo esencial la relación externa que -- atribuye al funcionamiento cierto carácter representativo".(15) En resumen, que ese carácter representativo se reduce a la exteriorización hecha por el funcionario de la voluntad del Estado, fuera del ámbito interno de la administración, poniéndolo en relación con los particulares. Si a esa exteriorización se le quiere llamar representación -- lo que no nos parece jurídicamente acertado debemos convenir en que ella existe en la actividad del notario, en grado no menor que el que presenta en otros funcionarios públicos, a quienes no se discute este carácter.

Por lo que toca a la "responsabilidad" del Estado por actos de los funcionarios, cuando, apartándose de la Ley, causan éstos algún daño, no existe en el Derecho Mexicano, ya que tales actos se consideran, personales de funcionario y no pro

(15) VILLEGAS VASAVILBASO, Benjamin: Derecho Administrativo, T. III, pp. 280 y 281.

pios del Estado, de quién se afirma que sólo puede provenir lo actuado dentro de la ley. (16) En consecuencia, nada tiene de extraño que este principio, aplicable a todo funcionario público, lo sea también al notario, sin que pueda constituir ello una prueba de que no es funcionario.

Pero, en cambio en otro sentido, sí podemos decir en contra de Villalba Welsh que la actuación del notario es imputable al Estado y lo obliga. Pues si se lleva a cabo esa actuación dentro de la ley, realiza la función fideidante que tiene por objeto y satisface con ello una necesidad colectiva, lo cual es de competencia exclusiva del Estado, como decía al comienzo de este capítulo. En tal caso el Estado no puede menos que reconocer la validez de esa actuación y aceptar todas sus consecuencias jurídicas aún en los casos en que fueran ellas en su contra y lo obligaran legalmente para con los particulares.

Concluiremos sosteniendo que el notario es un funcionario del Estado que realiza una actividad propia de éste: satisface una necesidad colectiva mediante la prestación de un servicio público y ello lo hace mediante el ejercicio de una prerrogativa, la de dar fe y ser creído en sus aseveraciones que sólo puede pertenecer al Estado y sólo éste puede haberle dado.

(16) FRAGA, Gabino: obr. cit., p. 515.

Pero la función del notario presenta características especiales. Como funcionario se encuentra dentro de la jerarquía jurídico-administrativa, pero al mismo tiempo goza de cierta libertad en el ejercicio de la función pública que tiene encomendada y, para el mejor desempeño de ésta, ejerce a la vez como profesional del Derecho, realizando una serie de actividades jurídicas; algunas totalmente ajenas a esa función y por lo mismo, libres; otras, en cambio de creciente vinculación con ella, hasta llegar a las que le son esenciales y, por lo mismo, inseparables.

Esta naturaleza compleja del notario le hace tener algo en común con otros funcionarios y profesionales, pero a la vez, lo diferencia de ellos y no permite que le sean totalmente aplicables los principios jurídicos que rigen a los mismos. El Derecho Notarial tiene características propias, aunque de naturaleza administrativa, es un caso único dentro del Derecho Público.

En suma, el Notario como tal, es a la vez funcionario del Estado y profesional del Derecho.

CAPITULO SEGUNDO

LAS OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DE

LOS NOTARIOS

CAPITULO SEGUNDO

" LAS OBLIGACIONES Y LAS RESPONSABILIDADES DE
LOS NOTARIOS "

La actuación del notario como funcionario y como profesional le impone a la vez deberes para con el Estado y para con los particulares, tanto unos como otros provienen de ese doble carácter suyo.

De las obligaciones que el notario tiene para con los particulares, poco habremos de ocuparnos, nos interesa tratar sus obligaciones para con el Estado; pero aún de estas habremos de descartar una gran parte, para delimitar el objeto de nuestro estudio.

No nos ocuparemos de las obligaciones que conciernen al notario por el ejercicio de su función propia ni por la dependencia jerárquica en que se encuentra dentro del poder público. Tampoco las que tiene como profesionalista, de acuerdo con la Ley del Notariado y con la Ley que reglamenta el ejercicio profesional (*). Trataremos exclusivamente de las obligaciones que el notario tiene de colaborar en algunas activi

(*) Llamada "LEY REGLAMENTARIA DE LOS ARTICULOS CUARTO Y QUINTO CONSTITUCIONALES, RELATIVOS AL EJERCICIO DE LAS PROFESIONES, EN EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES".

dades del Estado, que en principio no están a su cargo, sino al de otros funcionarios. Y entre estas últimas obligaciones, las de colaboración, daremos atención preferente a las que tiene en materia fiscal.

El deber de colaborar proviene más de la condición genérica de funcionario que de la específica de notario e implica para éste participar en labores diversas de la suya propia, que, por ser también del estado, conciernen a otros funcionarios. Su finalidad es facilitar la labor de estos últimos mediante el auxilio y a la vez hacerla más eficaz. Si queremos buscar a esa colaboración una más profunda razón de ser, posiblemente la encontremos, siguiendo las ideas de Gabino Fraga en cuanto al "principio de unidad de la administración pública" (17). Este principio implica coordinación de las tareas administrativas del Estado y hace que los diversos órganos que las realizan no puedan permanecer ajenos unos a las labores de otros, ya que en conjunto integran todos el poder administrativo. Como consecuencia de este principio es la reciprocidad del deber de colaboración; y al efecto tenemos que el notario tiene que ser ayudado en la labor suya por otros funcionarios del Estado. Ejemplo de estos es la disposición del Artículo 85 de nuestra Ley del Notariado, en su parte última que ordena a la policía prestar auxilio a los notarios en las diligencias que deben practicar, cuando se les resista o haya violencia. Es de lamentarse que las leyes no consignan aún en forma expresa, en favor del notario, todas las consecuencias de este deber de ayuda mutua entre los órganos estatales.

(17) FRAGA, Gabino: obr. cit., p. 194.

Se puede citar diversos ejemplos de obligaciones de colaboración que tiene el notario dentro de las leyes mexicanas. La Ley de Instituciones de Asistencia Privada le impone algunas, para fines asistenciales; la Ley General de Población y el Reglamento de la misma también lo hacen, para fines migratorios y demográficos; el Código Sanitario lo hace para fines de sanidad pública; etc. Pero la más importante las tiene el notario en materia fiscal. El desarrollo de ésta en la actualidad, dentro de la actividad del Estado, ha hecho y sigue haciendo crecer las exigencias de colaboración, no sólo del notario sino también de otros funcionarios cuya competencia no recae en sí misma sobre la materia fiscal (Jueces, Registradores etc.)

Las formas como el notario debe prestar esa colaboración son muy diversas, las podríamos agrupar en cinco clases principales, constituidas por otras tantas obligaciones notariales, sin pretender con ello agotarlas.

La primera clase, comprende la obligación de obtener permisos o satisfacer requisitos antes de confeccionar o autorizar algunas escrituras, para las que exigen esto las leyes. Tal es el caso de los informes de inexistencia de adeudos tributarios en las operaciones sobre inmuebles (Art. 5° de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal); de -

los comprobantes de pago de Contribuciones o de derechos por algunos servicios públicos (Arts. 1º, 8, 29 de la misma ley); de los comprobantes de pago de impuestos personales, cuando se trata de enajenación de negociaciones, disolución de compañías u otros actos que tengan por objeto fuentes de ingresos gravados por la ley (Arts. 27 y 29 del Código Fiscal de la Federación y Art. 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) y también de los comprobantes de pago del Impuesto causado por las sucesiones (Art. 71 de la Ley Federal del Impuesto sobre Herencias y Legados, hoy día derogada, pero todavía aplicable a sucesiones de personas muertas durante su vigencia). En todos estos casos el notario tiene obligación de exigir que se le presente el documento que compruebe el pago del impuesto, antes de autorizar la escritura y en algunos casos aún desde antes de redactarla, ya que debe insertar en ella dicho documento, como ocurre en las aplicaciones de bienes por herencia. Las formas de colaboración de la segunda clase, están constituidas por la obligación, que el notario tiene, de informar al Estado de los instrumentos - Escrituras o actas - asentados en su protocolo (manifestaciones o avisos exigidos por el artículo 27 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación y por los artículos 1, 5, 8, 23, 27, 28 y 29 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal). Estos informes deben darse siempre dentro de los plazos que

establecen las leyes y con las inserciones que ellas exigen, siendo generalmente diferentes, según sea el acto jurídico instrumentado. Pero sin perjuicio de esos informes ordinarios que el notario deba dar, también tiene la obligación de dar otros extraordinarios a las autoridades fiscales, cuando éstas lo pidieren respecto de algún instrumento (artículo 79 del Código Fiscal de la Federación; y art. 12 de la Ley del - ISR).

La tercera clase contiene una forma especial de colaboración fiscal en que el notario actúa necesariamente como jurista y asesor forzoso de quienes otorgan un instrumento. - Está constituida por la obligación de darles a conocer algunos de sus deberes fiscales (art. 12 de la Ley del ISR y art. 29 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.) En realidad esta obligación del notario forma parte de la que tiene, en toda materia y no sólo en la fiscal, de explicar a los otorgantes el valor y consecuencias legales del contenido de la Escritura (art. 33 de la ley del Notariado), pero con la modalidad de que, en este caso, se encuentra establecida en beneficio del Estado y no del particular. Debe - sostenerse que el incumplimiento de esa obligación por el no notario no beneficia al otorgante, si éste falta a sus deberes fiscales. La advertencia de tales deberes tiene finalidad - simplemente informativa, no es constitutiva de ellos. Por lo

mismo, el particular inadvertido por el notario en materia fiscal, no podrá invocar en su favor, frente al Estado, la ignorancia de la ley o el error de derecho, en virtud del principio nemo ius ignorare censitur, consignado en el Art. 21 del Código Civil como precepto de carácter general.

Las formas de colaboración de la cuarta clase se fundan en la obligación que el notario tiene de denunciar al Estado las infracciones fiscales que conociere en el ejercicio de su función (art. 72 del Código Fiscal de la Federación). Cabe decir que esta obligación lleva necesariamente aparejada la de examinar los documentos que lleguen a manos del notario y éste utilice para confeccionar el instrumento suyo. Volveremos después a tratar del notario como denunciante, cuando estudie el encubrimiento en materia fiscal.

Hay una nota que es característica en las cuatro clases de colaboración notarial antes señaladas: en todas ellas el notario "ayuda a las autoridades fiscales a evitar la evasión de impuestos". En la primera y en la cuarta clase se presupone además la existencia de una relación jurídico-fiscal ya constituida, en que las obligaciones a cargo del particular y en favor del Estado, se hacen pasar por el tamiz del notario convirtiéndolo en un vigilante más de su cumplimiento.

to. En las formas de colaboración de la quinta clase, que son las de mayor importancia, el notario hace algo más que en las anteriores: "Actúa como recaudador originario de algunas prestaciones fiscales, que recibe de su cliente como causante directo de ellas, para entregarlas al Estado dentro de los plazos y con los requisitos señalados por este" (Artículo 89 del Código Fiscal de la Federación; Art. 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y art. 8 y 29 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal y Art. 8 de la Ley del Notariado). Hay cuatro actividades diferentes en esta última clase - de colaboración fiscal del notario: cotización, recaudación, conservación en depósito y entrega.

El incumplimiento del notario a sus obligaciones puede producir dos consecuencias fundamentales; una que recae sobre el instrumento y otra sobre el notario mismo.

a) La primera, en cuanto afecta de algún modo la eficacia del instrumento y puede suspender los efectos de la relación sustantiva consignada en él, no será estudiada en este trabajo. Nos ocuparemos solamente de la segunda, que se designa con el nombre de responsabilidad.

b) La responsabilidad es una situación jurídica desfavorable al notario que le surge como consecuencia del incumplimiento de alguna obligación.

Tradicionalmente se han reconocido 3 clases de responsabilidad notarial, iguales a las que existen para todo funcionario público: la civil, la administrativa y la penal. De manera expresa las establecen los arts. 126 y 133 de la Ley - del Notariado.

La responsabilidad civil tiene carácter sustantivo, debe ser determinada por autoridades judiciales del orden común y se rige por las disposiciones del Código Civil. No es oportuno examinar la debatida cuestión de si en el caso del - notario tiene esta responsabilidad origen contractual o extra-contractual. Por tanto, no nos ocuparemos más de ella.

La responsabilidad administrativa presenta, en cambio algunos aspectos de mayor interés para nosotros. El artículo 126 de la Ley del Notariado, establece que los notarios serán castigados administrativamente por violaciones a la misma. Las sanciones, que ya mencionamos en el capítulo anterior, podrán ser: amonestaciones por escrito, multas de uno a diez meses de salario mínimo general para el Distrito Federal, suspensión del cargo hasta por un año y separación definitiva. El fundamento de estas sanciones radica en el poder disciplinario que el Estado ejerce dentro de la administración pública, sobre quienes están insertos en la jerarquía que la constituye. Por eso es el Gobierno del Distrito Federal, superior jerárquico del Nota

rio dentro de esta entidad, el competente para imponerle tales sanciones.

Pero independientemente de ellas, el notario es pasible de otras que pueden imponerle las autoridades fiscales por incumplimiento a sus obligaciones de colaboración en esta materia (arts. 6, 26, 27 y 87 del Código Fiscal de la Federación, los artículos 3, 8, 23 y 28 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal). Estas últimas sanciones, que también son administrativas, no tienen carácter disciplinario. Ello se evidencia con el hecho de que por una parte la autoridad fiscal no es superior jerárquico del notario dentro del orden administrativo y, por otra parte, dichas sanciones son también aplicables a otros funcionarios - registradores, jueces, etc. de los que tampoco es superior jerárquico la autoridad fiscal y aún a particulares que no están dentro de la organización administrativa del Estado (artículos 72 y 73 del Código Fiscal de la Federación).

¿Cuál es entonces el fundamento de estas sanciones administrativas, no disciplinarias, que las autoridades fiscales pueden imponer al notario?. Parece ser que ese fundamento radica en el poder de policía del Estado. La cuestión es, sin embargo, compleja y divide las opiniones al respecto por tres

motivos principales. El primero es la indeterminación del concepto de poder de policía en los estudios actuales. Se le hace consistir en la potestad de limitar las libertades individuales con fines de orden o seguridad, pero el contenido dinámico y, por lo mismo, cambiante de ese concepto a través de la historia, ha hecho imposible hasta ahora su fijación en forma definitiva. El motivo segundo es la falta de acuerdo en cuanto al contenido del llamado Derecho Penal Administrativo. Para algunos autores comprende la punición de las contravenciones o faltas no delictuosas. Para otros, en cambio, la de los delitos contra la administración pública. Y, finalmente, para otros más, la de ambas clases de infracciones a la vez. Por último el tercer motivo es la imposibilidad de encontrar un criterio sustancial de diferenciación jurídica (no solamente sociológica) entre el delito y la falta contravencional, distinguidos tan sólo formalmente en las leyes por razón de la autoridad competente para castigarlos y del procedimiento a seguir para ello.

Ahora bien, el poder de policía, como potestad restrictiva que el Estado ejerce, parece llevar implícita la de imponer sanciones. A este respecto dice Villegas Basavilbaso: "La limitación de los derechos individuales para el mantenimiento del objeto específico de la policía - seguridad, morali

dad y salubridad pública y económica pública en cuanto pueda afectar directamente a la primera - comprende necesariamente para su cumplimiento en caso de violación, la facultad de imponer penas" (18). Pero el mismo autor citado parece aceptar una distinción respecto de las multas (que son las penas con que principalmente se sanciona en nuestro derecho a las faltas administrativas) y expresa más adelante: "Así como la multa penal contravencional derivada del poder de policía, la multa - fiscal deriva del poder financiero" (19). El concepto de multa fiscal lo determina este tratadista en la siguiente forma: "La multa tiene una finalidad compensatoria es una indemnización del daño patrimonial fiscal" (20).

Conviene sin embargo, precisar estas ideas. Las multas fiscales, es decir, las impuestas por autoridades fiscales por infracción a preceptos de esta materia, no son necesariamente indemnizatorias para el Estado, por el daño causado cuando se le deja de pagar impuestos y otras prestaciones tributarias. Hay multas, también fiscales, cuya finalidad es francamente punitiva. Ello se debe a que el pago de impuestos no es la única obligación de carácter fiscal. Existen también obligaciones de hacer o de no hacer a cargo de los particulares, lo mismo que de los notarios y de otros funcionarios, cuyo in cumplimiento configura diversas contravenciones administrati-

(18) VILLEGAS VASAVILBASO, Benjamín: obr. cit., T. V, p. 233.

(19) Ibid. p. 240.

(20) Ibid. p. 312.

vamente sancionables. Por esta razón la multa cuya finalidad sea retributiva para el Estado, por el daño patrimonial que se le causó, se funda en el poder financiero del mismo, pero la que se impone como castigo por la infracción, no puede provenir sino del poder de policía.

La tercera y última responsabilidad en que el notario puede incurrir es la de carácter penal. Por sus consecuencias es la más grave de todas, ya que proviene de la comisión de hechos tipificados como delitos en las leyes, las sanciones imponibles son casi siempre privativas de la libertad, a diferencia de las que se imponen por faltas administrativas, o que como hemos expresado, generalmente son de carácter pecuniario.

El art. 126 de la Ley del Notariado que se refiere a la responsabilidad penal, somete al notario a las autoridades de esta materia en los delitos que cometa. Parece este precepto señalar con énfasis el hecho de que el notario no goza de inmunidad ni de privilegio procesal alguno cuando delinque en el ejercicio de sus funciones, sino que queda en la misma condición de cualquier infractor.

Dentro de la Legislación punitiva, un amplio sector tipifica hechos delictuosos relacionados con la actividad del

notario, hasta el punto de que podría pensarse en la existencia de un Derecho Penal Notarial, que tuviera por objeto su estudio. Algunos de los llamados delitos fiscales se encuentran en ese sector, debido a la función colaboradora del notario.

CAPITULO TERCERO

LOS DELITOS FISCALES EN EL DERECHO INTERNACIONAL Y EN MEXICO

- A) Argentina
- B) Ecuador
- C) España
- D) Francia
- E) México

CAPITULO TERCERO

LOS DELITOS FISCALES EN EL DERECHO INTERNACIONAL
Y EN MEXICO

La situación del particular frente al Estado, implica para aquel, algunas veces una serie de restricciones en su actividad que se manifiestan en forma de prohibiciones y otras veces una serie de obligaciones de contenido positivo, cuyo conjunto se traduce en una especial dependencia que reviste características propias en el derecho contemporáneo.

Entre las obligaciones de contenido positivo, nos interesa examinar la que impone la prestación tributaria, de gran importancia en la actualidad no sólo porque alcanza a un número cada vez mayor de personas, sino por la función básica que se desempeña. Es un hecho que la vida misma del Estado y el cumplimiento de sus atribuciones no serían posibles sin la prestación tributaria. Constituye ésta la base del régimen financiero del Estado, por ser el modo normal de allegarle los fondos necesarios para que cumpla su cometido.

Tan importante se muestra esa obligación del particular, que para regularla ha surgido una legislación especial con características propias: la legislación fiscal. Los derechos del Estado, correlativos a esa obligación, gozan de es

pecial preferencia y se encuentran dotados para su ejercicio de medios tan eficaces por su poder coercitivo y asegurativo, que resultan notoriamente privilegiados si se les compara con los que el particular tiene, ya sea frente al mismo Estado o frente a otro particular, para exigirles el cumplimiento de obligaciones a su cargo.

Refiriéndose a la actividad del Estado encaminada a la fijación y cobro de los impuestos, que Gunter Schmolder llama "técnica fiscal" (21), pone de relieve este autor su importancia y amplitud en los siguientes términos: "La primera tarea de la técnica fiscal no es la formulación de conceptos y definiciones tributarias, sino la correcta designación de - los impuestos; seguidamente ha de ocuparse en proyectar, redactar y poner en práctica las leyes fiscales en delimitar - los presupuestos de hechos tributarios y en fijar los tipos - impositivos, en señalar el momento de su promulgación o cambio y en hacer efectiva la deuda impositiva mediante los procedimientos recaudatorios y de control, Por tanto, además de funciones legislativas como la elección y definición de los presupuestos de hecho a los que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria y la determinación del deudor fiscal, la técnica fiscal incluye acciones administrativas encaminadas a la identificación de las personas obligadas al pago, a

(21) SCHMOLDER, Gunter: Teoría General del Impuesto.

la determinación de su obligación tributaria particular y al ingreso de las cuotas debidas, y finalmente, el ejercicio de la función jurisdiccional y los derechos penal y procesal tributarios. Pone por tanto, en juego al servicio de la Hacienda los órganos estatales más heterogéneos que en un régimen parlamentario incluirán el Gobierno y las cámaras, todos los órganos de la Administración desde los centrales hasta las autoridades locales y los órganos jurisdiccionales" (22).

En este trabajo nos vamos a limitar al estudio de una área restringida en los temas del Derecho Fiscal: la de los medios represivos con que el Estado reacciona frente a algunas formas de incumplimiento del particular. Y aún dentro de esos medios pondremos otra limitación más, ocupándome solamente de los que guardan relación con la actividad del notario.

La medida de máxima energía que el Estado puede emplear para tutelar un bien jurídico o para asegurar el ejercicio de un derecho, está en la represión penal. Se vuelve -ella indispensable cuando se trata de proteger bienes cuyo alto valor moral o cuya necesidad apremiante los hace imprescindibles para la vida social; esto es de bienes cuya conservación llega a constituir el nivel mínimo para el mantenimiento del orden, abajo del cual no puede ya subsistir éste.

(22) Ibid.p.69.

Cuando ese mantenimiento considera amenazado por acciones del particular que tienden a lesionar el patrimonio del estado por hacer negatorio su derecho a la prestación tributaria, se ha presentado la necesidad de tipificar en algunos casos tales acciones en la ley, haciéndolas punibles, por estimarlas socialmente peligrosas. Lo que en circunstancias de menor amenaza podría considerarse tan solo como un incumplimiento del particular, lesivo económicamente para el Estado, pero susceptible de repararse mediante la ejecución forzada; lo que normalmente podría estimarse a lo más como una infracción reprimible con medidas administrativas, puede llegar a constituir algo tan peligroso para la vida del Estado o para la conservación del orden social mismo, ya sea por la creciente frecuencia de su comisión o por la eficacia de los medios evasivos empleados, que amerite la imposición de una pena. A este respecto hace notar Sebastian Soler "La decadencia evidente de ciertos pueblos a consecuencia de no sentir la necesidad de defenderse de agresiones que, objetivamente analizadas por el historiador, aparecen como atentados victoriosos a las condiciones de existencia de esa sociedad (23).

Ese fenómeno se ha producido en nuestro país desde hace casi dos décadas (*). La aparición de la Ley Penal - de Defraudación Impositiva en Materia Federal, primero (30 di

(23) SOLER, Sebastian: Derecho Penal Argentino, T.I, p.237.

(*) Esto es por lo que hace a impuestos interiores, pues la represión penal de infracciones contra impuestos exteriores es mucho más antigua (delito de contrabando).

ciembre de 1947) y del título cuarto Cap. II del Código Fiscal de la Federación, después (31 de diciembre de 1981), dedicando este último a los delitos fiscales, señalan la penetración del Derecho Penal en la materia tributaria. La Legislación Fiscal ha sufrido de este modo una transformación, no -- sustantiva sino adjetiva, al quedar dotada de un medio de acción más eficaz y enérgico para el cumplimiento de su finalidad.

Esa penetración, producida primero en el ámbito federal, se ha realizado más tarde en el de la legislación local. La organización federal del Estado Mexicano, que es pluralidad política unificada, trae como consecuencia un doble régimen tributario en cada lugar del país. Lo mismo el todo que cada una de las partes integrantes de él, exigen prestaciones al particular. Y esa exigencia doble, la que formula la Federación y la que formula cada Estado Federado, se traduce por último en un sistema depresivo, también doble, pues además de los tipos delictuosos establecidos por las leyes federales, a que nos hemos referido, la Ley de Hacienda local estableció -- los suyos (31 de diciembre de 1982).

Por su parte, el Derecho Penal ha visto crecer el -- campo de aplicación suyo con el aumento de tipos delictuosos,

mediante nuevas colecciones de ellos que tienen características propias, motivadas por las del bien jurídico que protegen.

Ya hemos dicho que este bien es el derecho del Estado a la percepción tributaria impuesta por él mismo. Esa imposición la realiza en forma unilateral, ajena a todo convenio con el particular a quien obliga. Constituye para el Estado un acto de soberanía, pues la tributación es, como hemos expresado antes, la fuente normal de ingresos que le allega los recursos necesarios para su sostenimiento y actividad. Más no debe perderse de vista que no es esa la única función del impuesto. El Estado grava al particular también con fines extrafiscales, es decir, no exclusivamente para obtener ingresos, sino también para producir efectos políticos-económico. A este respecto dice Gunter Schmolder como sigue: Derivándose la naturaleza del impuesto de la del Estado, necesariamente serán también los fines del Estado los que determinen las funciones del impuesto. El fin primero y principal del impuesto no ha sufrido cambio desde sus orígenes en los donativos voluntarios: consiste en la satisfacción de las necesidades públicas en la medida en que éstas no sean financiadas por ingresos lucrativos, tasas, contribuciones especiales o deuda pública... los cameralistas son los primeros en apreciar el poderoso influjo que los impuestos pueden ejercer so

bre la vida económica; tal apreciación dista sólo un paso del empleo consciente de los mismos para los fines generales de la política económica (24).

Una consecuencia importante se deriva de lo anterior, es que los delitos fiscales no atentan exclusivamente contra el patrimonio del Estado. También pueden lesionar la actividad política-económica del mismo, aún cuando la intención del infractor no vaya dirigida en ese sentido. Por consiguiente la tutela penal establecida con la legislación fiscal punitiva tiende a proteger jurídicamente, no sólo los ingresos del Estado obtenidos por imposición, sino también, indirectamente, la eficacia de las medidas que el propio Estado emplea sobre la vida económica de los gobernados.

Indicaremos ahora, en breve reseña, cuales son esos tipos delictuosos fiscales, configurados en nuestras leyes.

El Código Fiscal de la Federación contiene los siguientes: el de contrabando (Arts. 102, 103 y 104); el de encubrimiento en materia de contrabando (Arts. 96 y 105); el de robo o destrucción de mercancías que se encuentren en recinto fiscal (Art. 115); el relacionado con el Registro Federal de Contribuyentes (Art. 110); el de defraudación fiscal (Arts.

(24) SCHMOLDER, Gunter: Obr.cit., p.57.

108 y 109); el de rompimiento de sellos, marcas o aparatos de control fiscales. (Arts. 113).

Los caracteres que presenta en nuestro país la legislación fiscal punitiva serán estudiados en el capítulo siguiente. Pero antes de ello procede un intento de derecho comparado. De antemano consideramos lo inseguro de nuestra exposición al referirnos al derecho extranjero, dada la dificultad para conocerlo en México con suficiente garantía de que sea precisamente el que se encuentra en vigor. Esa inseguridad es aún mayor tratándose de una materia tan inestable como es la que regula el Derecho Fiscal. Pero, hecha esa reserva, que nos parece oportuna, abordaremos el tema atendiendo a las informaciones que hemos podido obtener al respecto.

A.- REPUBLICA DE ARGENTINA

En la Ley Ns. 11683 (de 1960 reformada en 1963) se sancionan con multas, diversos actos lesivos al interés del fisco. El artículo 43 las establece para los infractores de esa Ley y de otras impositivas, de los Reglamentos del Poder Ejecutivo, de las instrucciones del Director General y de las disposiciones administrativas de los Directores que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación impositiva y a verificar y fis

calizar el cumplimiento de ella. El artículo 45 sanciona como responsables de defraudación fiscal a quienes realicen - cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación, o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos, lo mismo que a los agentes de retención que mantengan en su poder, fuera del plazo de entrega, los impuestos retenidos. La multa será de uno hasta diez veces el impuesto que se defraudó o pretendió defraudar. Además, se publicará periódicamente la sanción, por los medios que ordene la Dirección General Impositiva.

El artículo 46 señala diversos casos en que se presume, salvo prueba en contrario, intención de defraudar al fisco, tales como falsedad en las declaraciones juradas, contradicciones entre ellas y los libros, documentos o demás antecedentes correlativos; no llevar libros de contabilidad o documentos de comprobación, cuando no se justifique esa omisión por la naturaleza o el volumen de las operaciones desarrolladas; producción de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencia o valuación de mercadería, capital invertido o cualquier otro factor similar; exclusión de algún bien, actividad y ocupación que implique una declaración incompleta de la materia imponible y otros casos más que enumera el referido precepto.

Pero además el mismo añade que existe la presunción de fraude en cualquier circunstancia análoga a las que señala.

El artículo 52 de la misma ley que se viene examinando señala como personalmente responsables de las multas previstas en los artículos 43 y 45 a los enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 17, como infractores de los deberes fiscales de carácter material o formal que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios, empresas, etc., y añade que, sin perjuicio de esa responsabilidad, también podrán ser objeto de penas cuando lo exija la naturaleza o gravedad del caso.

El Código Penal Argentino establece por su parte - en el artículo 174 colocado en el el capítulo de "Estafas y otras Defraudaciones" que "Sufrirá prisión de dos a seis años.....". El que cometiere fraude en perjuicio de alguna administración pública..." estableciéndose además que si el culpable fuere empleado sufrirá inhabilitación especial perpetua.

Estos datos han sido tomados de las obras de José García Vizcaino (25) y de Manuel de Juano (26).

(25) GARCIA VIZCAINO, José: El Delito de Evasión Fiscal.

(26) DE JUANO, Manuel: Curso de Finanzas y Derecho Tributario.

B.- ECUADOR

1.- EL NOTARIO COLABORADOR DEL FISCO, SU RESPONSABILIDAD ANTE EL FISCO Y LAS PARTES EN LA DETERMINACION, LIQUIDACION Y PAGO DE IMPUESTOS.

- a) Sujeto de crédito fiscal.
- b) Responsabilidad por otro.
- c) Carga fiscal extraordinaria sobre el notario.
- d) Diferentes tipos de responsabilidad de éste.
- e) Exageración en los recargos y sanciones.
- f) Derecho a repetir contra el deudor principal (acciones).
- g) Necesidad de que la ley fiscal sea clara.
- h) Necesidad de que los órganos de la administración resuelvan rápidamente y en forma definitiva las consultas que en materia fiscal les planteen los notarios.
- i) ¿Existe responsabilidad de notario frente a Fiscos extranjeros o de otra provincia?
- j) Posibilidad de una compensación o retribución al notario por esta carga extraordinaria.

En Ecuador, el notario no sólo es colaborador del Fisco, sino también de las municipalidades y de las entidades autónomas que perciben impuestos descentralizados. En conse-

cuencia, su responsabilidad no sólo es ante el fisco y los contratantes en la determinación, liquidación, y pago de impues-tos, sino además frente a la serie de entes autónomos.

a) Por lo dicho antes, el notario ecuatoriano no sólo es sujeto en crédito fiscal, sino también municipal y demás entidades.

En realidad, ante el Fisco, no sólo responde por el - pago del impuesto de timbres a los actos y contratos según la cuantía, de conformidad con la Ley de Timbres Arts. 32 y 41 - que rige desde el 1° de enero de 1965 y responde también por el pago del impuesto a la renta, en los casos de ganancias ocasionales en la venta de bienes raíces (Arts. 49 de la Ley del Impuesto a la Renta) finalmente por el pago de impuesto de la Defensa Nacional (Decreto 29 de junio de 1954).

En cambio responde por los siguientes impuestos:

- 2 por mil a favor de colegios nacionales;
- 4 por ciento de alcabalas municipales en las compras-ventas.
- 1 por ciento adicional de alcabalas por Defensa Nacional.
- 1 por ciento para Beneficencia.
- 1 por ciento para Agua Potable.

b) Responsabilidad por otro. Los Arts. 29 y 32 de la Ley de Timbres hace responsable al notario por la falta de pago del impuesto fiscal de timbres, sancionándolo con el doble del valor del impuesto que ha dejado de cobrar.

La no exigencia del comprobante de pago del impuesto a la renta ocasional es sancionada con multa de cien a mil sucres (Arts. 121). Y lo mismo ocurre si en las cancelaciones de hipoteca o en la constitución de compañías no se exige el certificado de estar al día en el pago del impuesto a la renta anual (Art. 154 Ley Impuesto a la Renta).

c) Y no sólo que responde por lo anterior, sino también por una serie de disposiciones, tales como: la falta de autorización de la Inspección de la Marina Mercante en las ventas de predios colindantes con ríos navegables (Art. 3° del Decreto Supremo No. 918 de noviembre 7/63).

La prohibición de vender predios rústicos con cabidas inferiores a 5 hectáreas, Art. 42 de la Ley de Reforma Agraria.

Además de lo anterior se debe avisar al Ministerio de Finanzas de los impuestos pagados cada mes por concepto del Impuesto de Timbres.

Se debe informar mensualmente los casos de donaciones presuntivas, así como la constitución de compañías de familia (Art. 51 Ley de Impuesto a la Herencia).

d) Hemos dicho que el notario ecuatoriano tiene la obligación de determinar, liquidar y pagar los impuestos que gravan el negocio jurídico contenido en la escritura pública.

El error o la omisión en dicha labor de determinación, liquidación y pago de impuestos, le acarrea responsabilidad ante el Fisco, pues los fiscalizadores de la Contraloría General de la Nación que visitan periódicamente las notarías establecen si los pagos se han hecho sin perjudicar al Fisco.

Pero el notario tiene también responsabilidad civil ante el cliente para el caso de haberse equivocado en perjuicio de los intereses de su cliente al haberle hecho pagar un impuesto que no correspondía o en una cantidad mayor al establecido por la ley.

En otros países, la determinación y liquidación de los impuestos corresponde a los organismos fiscales encargados de tal labor, pero en Ecuador todo ello está a cargo del notario.

e) Frente a ese cúmulo de obligaciones y disposiciones, el notario ecuatoriano si sufre una equivocación al determinar cuales impuestos deben pagarse o al hacer la liquidación de los mismos, es condenado al pago del doble y hasta el triple del valor del impuesto omitido.

Lo anterior, sin contar con la serie de sanciones - que existen, a saber;

Multa de cien a quinientos sucres si se autoriza - una escritura relativa a un bien inmueble si no se ha exigido la presentación del certificado de estar al día en el pago de los impuestos municipales (Art. 282 Ley de Régimen Municipal).

Tratándose de predios rústicos, multa de cien a mil sucres y nulidad absoluta del contrato, si se ha infringido alguna disposición de la Ley de Reforma Agraria, como la venta de una fracción de fondo con cabida inferior a 5 hectáreas (Art. No. 42), o si no se ha hecho constar que el notario ha verificado la legitimidad de los títulos de dominio durante los últimos 15 años (Art. 11 Ley de Tierras Baldías).

Multa de cien a mil sucres si no se ha exigido el - pago del impuesto a la renta ocasional en la venta de inmue-

bles (Art. 121 Ley del Impuesto a la renta).

Multa de cien a cinco mil sucres si no se hace constar el pago del Impuesto a la Renta en las escrituras de cancelación de hipoteca, así como los certificados de no adeudar impuesto al fisco por parte de los promotores de una compañía, así como el certificado de no adeudar impuesto al capital en giro para el caso de disolución de compañía (Art. - 154 Ley Impuesto a la Renta).

Cinco mil sucres de multa si no se ha pagado el impuesto del 2 por mil para los Colegios Nacionales de Guayaquil (Art. 3° Decreto Emergencia No. 44 de 6 agosto de 1962).

Multa equivalente al doble del impuesto municipal - de alcabala que no se hubiere pagado en compraventa de inmuebles (Art. 179 Ley de R.M.).

Multa equivalente al doble del impuesto de timbres fiscales que no se hubiere pagado previamente al otorgamiento de una escritura de cuantía determinada (Art. 29 de la - Ley de Timbres).

Multa por autorizar escritura de compraventa de predios colindantes con las playas del Océano Pacífico o con -

los ríos que desbocan en dicho Océano.

Multa equivalente al doble del valor del impuesto - no pagado para la Defensa Nacional creado por Decreto.

f) El Derecho a repetir contra el deudor principal sólo está contemplado en la Ley de Timbres (Art. 32), pues - en cuanto a las demás normas tributarias, la sanción está es tablecida únicamente contra el Notario y el Registrador de - la Propiedad. En consecuencia el Notario que hace de colabo - rador del Fisco, Municipalidades y Entidades autónomas, tie - ne que sufrir él sólo las consecuencias de su error o su des - cuido, sin derecho a repetir contra nadie.

g) Es indiscutible que hay necesidad de que la Ley Tributaria sea perfectamente clara, pues de otra manera sur - gen confusiones no sólo en el público, sino en los mismos em - pleados o funcionarios encargados de su aplicación. Al dic - tarse la nueva ley del Timbre, por ejemplo, surgieron una - serie de dudas que dificultaron en un comienzo su rápida - - aplicación.

h) Las dudas en la aplicación de una ley o de una disposición legal originan de inmediato las consultas a los funcionarios competentes. Lo lamentable es que a veces las consultas epistolares, o telegráficas no son atendidas con -

prontitud y se traba la actividad notarial. Lo adecuado es la consulta telefónica, pero se corre el riesgo de un cambio de opinión posterior y la falta de constancia por escrito.

i) Según la legislación del Ecuador, el notario no tiene responsabilidad frente a Fiscos extranjeros. En cuanto a los impuestos de provincias, en Ecuador existe el sistema unitario y no el federal. Por lo tanto, las leyes rigen para todas las provincias y todas las municipalidades. Las excepciones son los impuestos para entidades autónomas pero sólo gravan los negocios jurídicos que se celebran en ciertas provincias.

2.- EXIGENCIAS FISCALES A LAS QUE SE SUPEDITAN -
LAS CONSECUENCIAS DE LOS ACTOS JURIDICOS CONTENIDOS EN EL -
INSTRUMENTO PUBLICO.

- a) Previas al otorgamiento,
- b) Simultáneas con él,
- c) Posteriores a él y que impiden la autorización definitiva del mismo,
- d) Situación Ideal.

a) De una manera general puede afirmarse que en la legislación ecuatoriana los negocios jurídicos contenidos en

la escritura pública no tienen relación alguna, en cuanto a sus efectos, con el cumplimiento o incumplimiento de las exigencias fiscales previas al otorgamiento de aquéllas.

El único caso de excepción lo constituye el Decreto No. 25 de 1937 que creó el impuesto a favor del Cuerpo de Bomberos de Guayaquil, pero esta exigencia es local, pues sólo lo rige para los contratos relativos a bienes raíces ubicados en la Ciudad de Guayaquil que están gravados con un impuesto anual y cuyo compromiso debe copiarse en el texto de la escritura, cuya omisión acarrea la nulidad de ésta.

Por lo demás, todas las exigencias fiscales o municipales son previas al otorgamiento del acto escriturario, pero su omisión no ocasiona embarazo alguno al negocio jurídico que se celebra sino sanción para el notario autorizante.

Así por ejemplo. El impuesto para los Colegios Nacionales que grava toda escritura no se refiere al acto o contrato en sí, sino al instrumento público.

La obligación de estar al día en el pago de los impuestos prediales y el impuesto de alcabalas y sus adicionales que gravan las transmisiones de dominio por causa onero-

sa, si bien declaran que el notario no podrá autorizar las escrituras de compraventa de bienes raíces, si no se paga previamente el impuesto de alcabalas (Art. 179 de la Ley Régimen Municipal), en cambio sanciona al notario por su incumplimiento, con lo cual no sufre consecuencia alguna el negocio jurídico conforme lo contempla el Art. 9 del Código Civil.

El incumplimiento de la exigencia relativa al Impuesto a la Renta para la cancelación de un crédito hipotecario así como para la constitución o disolución de una compañía mercantil, tampoco perjudica a la escritura ni a su contenido, sino que contempla la multa para el notario.

b) Simultáneas con el negocio jurídico casi no existen exigencias fiscales, las únicas que podrían incluirse en este literal son las disposiciones contenidas en la Ley de Tierras Baldías, cuyo Art. 12 declara nula toda escritura de fondos rústicos cuya historia de dominio no esté plenamente legalizada durante los últimos 15 años, o se ha adquirido por prescripción; así como la desmembración de predios rústicos en superficies inferiores a 5 hectáreas (Art. 42 de la Ley de Reforma Agraria).

c) Posterior al otorgamiento de una escritura pública, la única exigencia fiscal es el pago del impuesto a las donaciones cuando se trata de una donación entre vivos o -- cuando trata de una compraventa de bienes raíces entre ascendientes y descendientes, lo que la ley califica de donación presuntiva (Art. 51 Ley de Impuesto a la herencia, donaciones y legados).

Además si una escritura pública contiene un negocio jurídico que se complementa o perfecciona por la inscripción pertinente en el Registro de la Propiedad (compraventa de inmuebles, donaciones, etc.), o en el registro de Gravámenes (constitución de derechos reales) o en el Registro Mercantil (constitución, reforma o disolución de compañías) la ley de Régimen Municipal en su Art. 184 exige el pago del impuesto de registro e inscripción.

Por lo demás la legislación ecuatoriana no contempla las autorizaciones provisionales en las escrituras públicas pues toda autorización notarial es definitiva.

d) Situación ideal. Por lo anterior, lo ideal, sería que la libertad de contratación no estuviera obstada por disposiciones de orden tributario, sea que afecten al bien - materia del negocio jurídico o al instrumento público; y que

los impuestos que graven los actos o contratos celebrados por escritura pública sean determinados, liquidados y mandados - por las respectivas dependencias fiscales, municipales, etc., con posterioridad al otorgamiento de la escritura pública.

C.- ESPAÑA

En España el Código Penal, contiene algunos preceptos que tipifican delitos fiscales. Entre ellos puede mencionarse el Art. 319 que sanciona con multa al que, requerido - por funcionario administrativo competente, oculte todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciese, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por ellos debiera satisfacer. También es castigado, en este caso, con pena de presidio menor, el que falsifica papel sellado, sellos de correo o telégrafos u otros efectos timbrados cuya expedición esté reservada al Estado o al que los introduzca en el territorio español o los expendan en convivencia con los falsificadores o introductores (Art. 299). Igualmente son punibles la falsificación de sellos usados por cualquier autoridad, tribunal, corporación oficial u oficina pública y el uso a sabiendas de que son falsos esos sellos. Para estos delitos la pena es a la vez pecuniaria y de prisión (Art. 277). - El mismo Código Penal español sanciona, con prisión y multas, a los funcionarios públicos que exigieren a los contribuyen-

tes el pago de impuestos no autorizados, a las autoridades que les presten auxilio a sabiendas de la ilegalidad de esa exacción y por último, a los que habiendo exigido y obtenido el pago de un impuesto, no lo hicieren ingresar a las cajas del Tesoro de la Provincia o Municipio (Arts. 202, 203 y 204). No puede negarse que estos últimos preceptos a la vez que protegen al fisco, también los hacen con los particulares frente al abuso de la autoridad fiscal.

Fuera del Código Penal hay múltiples disposiciones - que sancionan también el incumplimiento a las obligaciones -- fiscales. La Ley y Tarifa de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes (21 de marzo de 1958) y - su Reglamento (15 de enero de 1959) regulan en esta materia. Entre estas disposiciones son interesantes en el Reglamento - la que sanciona a particulares, autoridades y funcionarios: - personas jurídicas públicas y privadas que se nieguen a facilitar datos y documentos o copias que les fueren exigidos por los encargados de la investigación del Impuesto (Art. 238); a los funcionarios que autoricen el cambio de sujeto pasivo en cualquier impuesto estatal o local, cuando dicho cambio suponga transmisión de bienes, derechos o acciones gravados por el de Derechos Reales, sin exigir la prueba de haberse pagado este último Impuesto (Art. 243); a las autoridades y funciona--rios de la administración y a los órganos administrativos au

tónomos que tuvieren conocimiento en el ejercicio de sus funciones, de actos o contratos presuntamente gravados por el Im puesto de Derechos Reales, pero sin justificar su pago y no lo comuniquen a la Abogacía del Estado de la Provincia donde residan (Art. 243).

Para los notarios hay sanción cuando se niegan a facilitar a los Abogados de Estado y Liquidadores de partidas - los datos que éstos les reclamen (Art. 241); cuando no expidan dentro del plazo de quince días, copias de los documentos que autoricen o guarden en su protocolo, que les hubieren reclamado los Liquidadores del Impuesto, siempre que no exista causa legítima que justifique la demora (Art. 241); cuando no envíen a las oficinas Liquidadoras en la primera quincena de cada trimestre, el índice de los documentos que hayan autorizado en el trimestre anterior y la relación de los documentos privados que les hubieren sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas y que contuvieren actos o contratos sujetos al Impuesto (Art. 241) y cuando alteren, en las copias que expidan, el valor que a los bienes o derechos se hubieren señalado en los documentos originales o matrices cuando dejase de incluir en la relación trimestral alguno de los autorizados por ellos (Art. 241). También hay sanción para - los notarios cuando dejan de consignar en los documentos que advirtieron a los otorgantes el plazo para presentar el docu

mento a la liquidación del Impuesto, la afectación de los bienes al pago y las responsabilidades por incumplimiento de esa obligación; cuando en los documentos no hagan constar el líquido imposible, la renta o valor que tengan los bienes transmitidos, según los documentos catastrales, de amillaramiento o registro fiscal; cuando no exijan a los otorgantes que hagan constar que el título o documento que acredita el derecho que se transmite, modifica, reconoce o extingue ya satisfizo el impuesto o fue declarado exento (Art. 241). Para los registradores de la Propiedad y Mercantiles hay también sanción entre otros casos en los siguientes; cuando no faciliten los datos que les pida la administración o que deban proporcionar según el Reglamento, necesarios para la comprobación de valor y exención del Impuesto (Art. 238); cuando admitan a inscripción un documento sin la nota de pago del Impuesto o cuando no pongan en conocimiento de la Abogacía del Estado de la Provincia en que radiquen, los cargos que en el documento aparecen al momento de la transmisión que se pretende inscribir (Art. 243).

Las anteriores infracciones están sancionadas por el Reglamento con penas pecuniarias exclusivamente. Cosa diversa ocurre con la falsedad cometida en declaración hecha para retirar valores o bienes depositados en cajas de seguridad o en declaraciones formuladas a sabiendas ante la administra-

ción, mediante las cuales se trata de eludir el pago de un Im puesto. Estas infracciones se castigan a la vez con la multa y arresto de uno a treinta días, lo mismo que la omisión deli berara de bienes en los inventarios o relaciones que sirvan - para girar liquidaciones, cuando el valor de los bienes ocultos exceda de cien mil pesetas. Esta penalidad la debe de clarar el Delegado de Hacienda a propuesta del Liquidador y - previo informe del Abogado del Estado en Jefe, quien hará la denuncia al Juez Municipal de la Capital de la Provincia, que es - el competente para imponer la pena de arresto, siguiéndose el procedimiento de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Crimi-nal. Se establecen además penas agravadas para el caso de reinci-dencia, teniendo obligación los Abogados del Estado de Ejerci-tar las acciones criminales cuando aparezca cometido algún de lito sancionado en el Código Penal.

Estos datos han sido tomados de las obras de Quinta no Ripollés (27), de Rafael Chinchilla Ruela (28), de Sainz -de Bujanda F. (29) y de C.T. Eheberg (30).

D.- FRANCIA

La legislación de Francia contiene disposiciones es pecíficas tendientes a reprimir el fraude fiscal y algunos ac tos más, también lesivos para el Estado como acreedor tributa

- (27) RIPOLLES, Quintano: Comentarios al Código Penal.
- (28) CHINCHILLA RUELA, Rafael: Nociones de Legislación Tributaria.
- (29) SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. I, III, V y VI, Madrid 1972, Ed. por el Instituto de Estudios Políticos.
- (30) C.T. EHEBERG: Hacienda Pública, P. 146, Madrid 1929, - Ed. Gustavo Gill.

rio. El Código General de Impuestos sanciona, entre otros, los siguientes delitos: negarse a exhibir documentos que registren pagos de sueldos o salarios o pagos y retenciones - efectuados sobre beneficios de profesiones no Comerciales, - sometidas al régimen de percepción en la fuente (Art. 1743 - Frac. 1°); destruir esos documentos antes del transcurso de cuatro años (mismo precepto); negarse a exhibir libros, piezas y documentos que permitan la verificación de determina-- dos extractos de cuentas, o bien destruirlos dentro del término antes indicado (Art. 1743 Frac., 2°); no retener en cantidad suficiente o no entregar dentro del plazo legal lo retenido por concepto de Impuesto sobre la Renta de personas - físicas, si el retardo excede de un mes (Art. 1744). También delinquen: los agentes de negocios y profesionistas que establezcan o ayuden a establecer falsos balances, inventarios, cuentas y documentos destinados a fijar la base del Impuesto que causen sus clientes; los que guarden bajo su nombre cupo-- nes ajenos para hacerlos escapar de un impuesto; los que falsifiquen documentos para asegurar el descargo de algún im-- puesto y los que inscriben a sabiendas, bajo una firma falsa, los gastos de alguna empresa para ocultar beneficios o ren-- tas gravables (Art. 1745).

También es punible declarar a sabiendas, rentas de valores y capitales inmobiliarios, para el establecimiento del

impuesto sobre la renta de personas físicas, con alguna omisión o insuficiencia que exceda de la décima parte de la renta gravable o de la suma de mil francos (Art. 1746).

El fraude fiscal se encuentra descrito en el artículo 1835 que se refiere a cualquiera que fraudulentamente se haya sustraído o intentado sustraer al establecimiento o al pago total o parcial de los impuestos contenidos en el Código, ya sea omitiendo voluntariamente hacer su declaración en los plazos prescritos u ocultando voluntariamente una parte de las sumas sujetas a impuesto o bien organizando su insolventencia o poniendo obstáculos, por otras maniobras, al cobro de dichos impuestos o por último de cualquier otra manera -- fraudulenta. El mismo precepto agrava la penalidad en caso de que los hechos anteriores hayan sido realizados o facilitados mediante compras o ventas sin factura o mediante facturas que no se refieran a operaciones reales o bien cuando esos hechos hayan tenido como finalidad obtener del Estado -- reembolsos injustificados.

Finalmente, el artículo 1837 establece penalidad para los que, a sabiendas, hayan omitido pasar o hacer pasar -- asientos en el libro diario o en el libro inventario, establecidos por el Código de Comercio, a los que hayan pasado o hecho pasar en ellos asientos inexactos y también a quienes

favorezcan depósitos de títulos en el extranjero con el fin de hacer escapar del impuesto una fortuna ajena, en todo o en parte.

La penalidad en el Derecho Fiscal Francés comprende las sanciones pecuniarias, las privativas de libertad, la suspensión de derechos cívicos (Art. 1835), la suspensión del ejercicio profesional y la publicación de sentencias. Respecto de la primera o sea la sanción pecuniaria, hace distinción el Código, con claridad técnica, entre la multa fiscal y la multa penal (Art. 1844). Responde con ello a la diferenciación doctrinaria entre ambas, que se hace consistir por algunos autores en que la multa fiscal tiene un fin reparador para el Estado del daño que le causó el incumplimiento del contribuyente, pasa a los herederos de éste en caso de muerte y no puede ser sustituida por arresto o prisión; en tanto que, la multa penal tiene carácter punitivo y por lo mismo personal para el infractor, no pasa a los herederos de éste, y puede ser sustituida por pena de arresto o de prisión.

Por lo que toca a la suspensión de ejercicio profesional (Arts. 1748 y 1840 bis.), da motivo a nuevos delitos cuando es quebrantada, tanto por parte del profesionalista sus

pendido como de la persona que contrató sus servicios a sa biendas de la prohibición que tenía para ejercer.

La publicación de sentencia (Arts. 1749 y 1835) de be hacerse en el Diario Oficial de la República Francesa y - en los periódicos que designe el Tribunal Sancionador y también mediante fijaciones murales (affichage) en algunos luga res. Los gastos de esa publicación quedan a cargo del conde nado, lo cual viene aumentar para éste la sanción pecunaria. También da motivo a nuevos delitos, tipificados en el Código, la publicación que se haga en forma distinta de la que pre vienen las leyes (Art. 1840).

Hay referencia expresa a las personas morales como posibles infractores y en tal caso la pena se aplica a los - presidentes, directores generales, directores, gerentes y en general a toda persona que tenga representación de la socie dad o asociación (Art. 1750). Se establece penalidad espe cial para los casos de reincidencia y acumulación y existe posibilidad para que la administración fiscal se constituya en parte civil dentro de los procesos penales (Art. 1755 --- bis). Se exige como requisito de procedibilidad para la per secución de los delitos fiscales la querrela del servicio de Impuestos (contribuciones directas) (Art. 1753). Finalmente es interesante en la legislación fiscal punitiva francesa la

tipificación del delito consistente en organizar o intentar - organizar la oposición colectiva al impuesto, empleando para ello vías de hecho, amenazas u otras maniobras concertadas. (Art. 1839).

Estos datos han sido tomados del Diario Oficial de la República Francesa de fechas 1º de abril de 1962 y 1º de mayo de 1963 y de la obra de Maurice Duverger (31).

F.- MEXICO

México, Caracteres de la legislación Fiscal Punitiva Mexicana.

Ante todo hay que observar que el Derecho Penal Fiscal tiene en nuestro país características propias que le dan particular fisonomía. La exposición de motivos del título Cuarto del Código Fiscal dice a ese respecto: "En tanto 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".

Nos parece también interesante los siguientes conceptos de Rivera Silva sobre el punto que tratamos "Del derecho penal fiscal - dice este distinguido autor - cabe indicar en glosa del título en general, que es una de las ramas --

(31) DUVERGER, Maurice: *Eléments de Fiscalité*, Francia 1976, Ed. Thémis.

más jóvenes del derecho mexicano e indiscutiblemente el último retoño del derecho penal; pero que, no emanado en forma absoluta del penal (tiene estrechos compromisos con el administrativo), es muy posible que soslaye algunas pautas de la disciplina punitiva para tomar caminos exclusivamente propios. En esta forma no será difícil que la tesis de la readaptación del delincuente quede al margen del derecho penal fiscal y -- que las sanciones que él consigna, persigan con más interés -- la reparación del daño que la reeducación del infractor (ejemplo de lo expresado se encuentra en el artículo 92). Más por hoy es aventurado explayarse sobre este tema y valga su referencia tan sólo para subrayar que el derecho penal fiscal tiene algo de administrativo y algo de penal" (32). Entre los caracteres de la legislación fiscal punitiva conviene señalar, siquiera brevemente, los que siguen:

a) Los delitos fiscales consideramos que solo pueden ser de comisión intencional (como lo señalaba el artículo 237 del Código Fiscal de 1939), es decir, dolosos. La forma de comisión no intencional o de imprudencia, que define el Artículo 8° del Código Penal para los delitos en general, no es punible cuando se trata de los fiscales. De manera que el dolo, voluntaria comisión de un hecho delictuoso cu

(32) RIVERA SILVA, Manuel: Los Delitos Fiscales Comentados, p.11.

yos efectos se conocen y se quiere ver realizados, es la única forma que puede revestir el elemento intencional del delito. Su existencia se presume iuris tantum, de acuerdo con las reglas generales (Art. 9 del Código Penal), poniendo a cargo del inculpado la prueba de que no hubo dolo. Pero cuando esa prueba se produce y queda destruida la presunción, no puede haber sanción penal aún cuando hubiere imprudencia (imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado que causa igual daño que un delito intencional, según la definición que da el Código, pues la culpabilidad, como elemento genérico del delito fiscal, no admite más grado que el de dolo.

b) La pena por delitos fiscales incluye la reparación del daño. Esta regla general consignada en el Art. 29 del Código Penal, que establece que la sanción pecunaria comprende la multa y la reparación del daño, no significa que a esta última se le desconozca el carácter público que tiene en las legislaciones modernas. Solamente que, como el régimen punitivo, tratándose de delitos fiscales, coexiste con la función sancionadora, de la autoridad administrativa y - con la facultad económica coactiva del Estado, se deja a estas últimas la tarea de imponer sanciones pecuniarias y de

cobrarlas junto con las prestaciones fiscales omitidas, que es lo que constituye, en este caso, la reparación del daño. Rivera Silva dice al respecto en su comentario: "Como la reparación del daño en los delitos fiscales no tiene compromisos de ninguna especie con el procedimiento penal, rigen para ella todos los institutos de la responsabilidad previstos para los créditos fiscales (responsabilidad de los herederos, responsabilidad objetiva, responsabilidad solidaria, etc), - sin que ello quebrante los principios que reglamentan las penas públicas" (33).

c) La coexistencia del régimen fiscal punitivo con el administrativo sancionador y la total independencia de ambos, se hallan expresadas con más énfasis, en el Código Fiscal, en el Título Cuarto, que contiene los tipos delictuosos, "no reforma ni modifica ninguna de las disposiciones de este Código o de otra ley fiscal que regulen el ilícito adminis--trativo".

Aparte de que el sistema constitucional mexicano - establece como garantía individual, la diversidad de la función penal y de la función administrativa sancionadora, re-servando la primera, por mandato expreso, a la autoridad judicial (Art. 21 de la Constitución Federal), las leyes fisca

(33) RIVERA SILVA, Manuel: Obr. cit., p. 35.

les han independizado por completo ambas funciones, reconociendo el doble aspecto de ilicitud que puede revestir la infracción: como delito y como falta. Toda ilicitud administrativa da al hecho carácter de falta, pero no necesariamente de delito (numerosas infracciones están sancionadas sólo administrativamente en las leyes). En cambio la ilicitud penal, la calificación de un hecho como delito, implica necesariamente su ilegalidad administrativa.

En otros términos, la protección penal del fisco no solamente no excluye la administrativa, sino que, por el contrario, se superpone a ella para mejor defensa de los derechos que se pretende tutelar con ambas.

d) El hecho de que la tutela del interés tributario del Estado sea el fin principal de la legislación fiscal punitiva trae consigo algunas consecuencias importantes que las leyes previenen, una de ellas es la de anteponer ese interés a todo propósito represivo del delito o defensivo contra la peligrosidad del delincuente y también a todo intento de readaptación de éste. Así se comprenden disposiciones como las contenidas en los artículos 101 del Código Fiscal de la Federación, que exigen para poder dictar condena condicional, cuando ésta procede conforme al Código Pe-

nal (Art. 90), que el interés del fisco esté satisfecho o garantizado, es decir, que se haya pagado al Estado la prestación evadida mediante el delito o bien que se le haya asegurado su pago, para evitar una nueva evasión. La garantía debe prestarse en alguna de las formas que las mismas leyes fiscales establecen y que son, para el fisco federal: depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas, fianza de compañía autorizada, prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia (141 del Código Fiscal de la Federación).

También se comprenden por la razón antes indicada las disposiciones contenidas en los artículos 92 y 108 - del Código Fiscal de la Federación. Este último artículo manda que no se apliquen sanciones por delitos de defraudación fiscal cuando el infractor pague los impuestos defraudados, que se pretendieron eludir antes de que el Ministerio Público formule conclusiones, lo cual extinguirá la acción penal. La disposición del Código Fiscal de la Federación, que en opinión de Rivera Silva consigna una excusa absolutoria (34), se funda, según la exposición de motivos en que las circunstancias "Acusan la falta de peligrosidad y hacen desaparecer los daños ". Pero lo interesan-

(34)-RIVERA SILVA, Manuel: obr. cit., p. 119

te de ambas disposiciones es que crean un verdadero estímulo al infractor para que pague al fisco (objeto principal - que se persigue con el ofrecimiento de la exención total de pena a pesar de que el delito ya se encuentre consumado).

e) Otra consecuencia importante de la prioridad - que tiene el interés fiscal y que revela como lo penal se - subordina a lo administrativo en la legislación fiscal punitiva (los medios existen para el fin y no éste para aquellos), es el control que sobre el proceso criminal ejercen las autoridades fiscales. Para los delitos es requisito indispensable a su persecución la querrela de la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público. (Art. 92 del Código Fiscal - de la Federación). Para los delitos del fuero federal no - se requiere querrela, sino que son perseguibles por denuncia, como se refiere el artículo 93 del citado Código. Pero este mismo artículo establece, en cambio, una exigencia procesal respecto de algunos de esos delitos, consistente - en que para proceder criminalmente por ellos es necesaria - declaración previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito - Público, en el sentido de que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio. La falta de esa declaración es en opinión de Ri vera Silva un obstáculo procesal, que si bien permite al Mi nisterio Público (a diferencia de la querrela) iniciar la - averiguación previa y llevarla a cabo, le impiden en cambio

ejercitar la acción penal (35). En conclusión, ambas leyes dan a las autoridades fiscales una intervención en el procedimiento penal, que les permite controlar la iniciación o persecución del mismo.

Sin embargo, debe notarse que el requisito de la querrela no tiene el mismo significado que para los llamados delitos privados (injuria, calumnia, abuso de confianza, etc), en que es libre para el ofendido querrellarse o no, según convenga a sus intereses. Para la autoridad, -- que actúa bajo un régimen de Derecho Público, tiene que ser obligatoria la querrela por los delitos fiscales, en cuanto conozca su comisión. Los únicos efectos de que la ley la exija como requisito de procedibilidad en este caso, serán el de impedir que dichos delitos se persigan por instancia de particulares o de otras autoridades diversas de la que deben querrellarse y también la posibilidad de otorgar perdón en los casos en que la misma ley lo previene.

f).- Es de notar, por último, que el interés de proteger penalmente al fisco, se evidencia más en nuestras leyes con el hecho de que los delitos fiscales no hayan sido configurados siempre como delitos de daño, sino también como delitos de peligro. No es necesario en todo caso que

(35) RIVERA SILVA, Manuel: Obr. cit., p.9.

el fisco haya sufrido lesión. Basta que haya estado en riesgo de sufrirla, para que la conducta que motivó este riesgo pueda ser delictuosa (Arts. 92, 98 y 102) del Código Fiscal de la Federación. Esta actitud del legislador señala ya un principio de atención a la idea de peligrosidad, pero sobre todo debe verse en ella un propósito intimidativo para el contribuyente, con objeto de apartarlo de todo intento criminal que amenace la percepción tributaria. El Estado no sólo necesita estar protegido penalmente en la efectividad de esa percepción, sino también en la seguridad de llevarla a cabo. Resulta significativo que, respecto del delito de defraudación fiscal no tenga la tentativa una penalidad necesariamente atenuada de acuerdo con la ley (Arts. 98 del Código Fiscal de la Federación), como la tiene en materia penal general (Art. 63 del Código Penal), sólo el juzgador, usando el arbitrio que la ley le da, dentro de los límites de la pena, podrá hacer esa atenuación, en vista de la circunstancia de no haberse consumado el delito.

CAPITULO CUARTO

LOS NOTARIOS Y LOS DELITOS FISCALES EN MEXICO

CAPITULO CUARTO

LOS NOTARIOS Y LOS DELITOS FISCALES EN MEXICO

Al entrar en este capítulo al tema central de estudio, se impone formular ante todo una pregunta: ¿Existen algunos tipos delictuosos fiscales de relevancia especial para el notario, a causa de sus deberes de colaboración con el fisco?

Para contestarla hay que tomar en cuenta las diversas formas como se puede ser penalmente responsable: esto es, como autor, como cómplice y como encubridor. Desde este triple aspecto debe examinarse la posición del notario frente a los delitos fiscales. La posibilidad de su participación en ellos es predominantemente teórica, pues, por fortuna en el medio mexicano, se ha mostrado muy remota en la práctica. Seguramente que si el notario fuese el único posible responsable, contemplado por el legislador, no hubiera tenido necesidad éste de crear los delitos fiscales. La legislación fiscal punitiva habría salido sobrando.

Pero el examen de la posibilidad teórica de participación, en relación con las funciones del notario, no deja de ser importante como una prevención para su conducta, aten-

tas las obligaciones de colaboración que tiene en materia fiscal, como un oportuno aviso que da a conocer las diversas situaciones en que se puede incurrir en responsabilidad penal por daño al fisco.

De los diversos preceptos que tipifican o sancionan los delitos fiscales y en los cuales se podrían enfocar la función notarial, sería en los siguientes preceptos del Código Fiscal de la Federación.

Art. 96. Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él después de la ejecución del delito:

I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade, u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

II. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumento del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Art. 97. Si un funcionario o empleado público come o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.

En este tema habremos de llegar a alguna conclusión práctica importante, en beneficio del notariado, que expon-dremos al final del presente trabajo.

Si analizamos el primer artículo en lo que se refiere al tipo delictuoso de alterar o falsificar, encontraremos los siguientes elementos; a) la conducta (elemento material) consiste en la acción de alterar o falsificar; b) el objeto de esa conducta, que debe ser un documento (no nos ocupare-mos del caso de las mercancías porque lo juzgamos totalmente extraño a la función notarial) y c), la finalidad que debe tener ese documento, consiste en comprobar el pago, la exen-ción, cancelación o reducción de impuestos, derechos produc-tos o aprovechamientos.

La distinción entre alterar o falsificar concuerda con la que hacen los autores entre la creación, que puede

ser total o parcial, de un documento falso y la adulteración de uno verdadero. Ambas acciones tienen en común el dar como producto un documento útil para probar algo contrario a la verdad. "El documento - expresa Soler - es una prueba sobre cuya base se formulará un juicio. El objeto de falsificar es de lograr que aquél juicio sea falso..." (36).

Sin embargo, en el caso que comentamos, no basta, que el documento resulte de la alteración o falsificación - pruebe algo contrario a la verdad. Se requiere que ese "algo" sea precisamente la inexistencia de una obligación fiscal de dar y que se pruebe falsamente que esa obligación ha sido complementada (caso de la fracción I del Art. 96 precitado).

Las prestaciones Fiscales a que se refiere el tipo son: impuestos, derechos, productos o aprovechamientos. Todas ellas se encuentran definidas en los artículos segundo a cuarto, del Código Fiscal de la Federación, que dicen como sigue:

ART. 2º Fracc. I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho

(36) SOLER, Sebastian: obr. cit., T.V, p.371.

prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

ART. 2º Fracc. IV. 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 bienes del dominio público de la nación.

ART. 3º Párrafo Tercero. Son productos las prestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

ART. 3º Párrafo Primero. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Por otra parte el artículo 113 del mismo Código se refiere a la alteración y no a la falsificación de las firmas, sellos o marcas de los documentos indicados en las fracciones anteriores. La disposición era innecesaria, --

pues dentro de la falsificación de documentos a que se refieren las fracciones I y II del ya citado Art. 109, está ya incluida no sólo la creación del texto falso sino también la de signos de autenticidad falsos. Sebastian Soler dice al respecto "... esta manera de falsificación por formación total aparece tan pronto como se altera la relación entre tenor y autenticación, quitando a la manifestación el carácter de genuina y ello solamente se puede lograr falsificando los signos autenticadores. El que se limita a falsificar el texto de un documento, altera o falsifica solo parcialmente; el que falsificó la imputación de lo declarado, en cambio, lo falsifica todo, porque falsifica lo único que el documento prueba..." (37).

Respecto del concepto de documento, el mismo autor lo define diciendo que "en una atestación escrita en palabras mediante las cuales un sujeto expresa algo dotado de significación jurídica". (38).

En cuanto a los signos autenticadores, cuyo objeto es revelar con certeza quién es el autor de la expresión consignada en el documento, son interesantes dos disposiciones de nuestro Código Federal de Procedimientos Civiles. El artículo 327, después de definir los documentos públicos, expresa: "la calidad de públicos se demuestra por la existen-

(37) SOLER, Sebastian: obr. cit., p.375.

(38) Ibid.p.374.

cia regular, sobre los documentos de los sellos. Firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes Y más adelante el artículo 202 dispone: Se reputa autor de un documento privado el que lo suscribe, salvo la excepción de que trata el artículo 204. Se entiende por suscripción la colocación al pie del escrito, de las palabras que, con respecto al destino del mismo, sean idóneas para identificar a la persona que suscribe...".

Diremos de estos delitos por último, que el artículo 112 los sanciona tanto como infracciones de daño como de peligro (daño potencial) señalando para éste último caso una penalidad atenuada. El daño debe ser al fisco, pero también puede ser a un particular (¿por qué clasificarlo en este último caso como delito fiscal?) y redundar en provecho del propio falsificador o de un tercero. Normalmente ese provecho consistirá en evitar el pago de un adeudo tributario.

También el Código Fiscal de la Federación en su Título Cuarto, Capítulo I, habla de las infracciones de las - cuales mencionaremos, entre otros el artículo siguiente:

"Art. 75. Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la co

misión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

Frac. II También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos.

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

La materialidad de este delito consiste en utilizar o guardar el documento fiscal falso, es decir, en hacerlo surtir efectos jurídicos probatorios, con el consiguiente daño o peligro de daño para el fisco (o para un particular) o bien tenerlos simplemente en guarda, sin hacer uso del mismo. Esta última hipótesis, que solamente puede entrañar peligro, nunca daño, acusa una mayor severidad que la que existe en la legislación penal común pues en ésta no constituye delito la simple tenencia del documento, sino que se requiere necesariamente su utilización (Art. 246 -- Frac. VII del Código Penal). También revela esa mayor severidad de la legislación fiscal punitiva en el delito de que

estamos tratando, el hecho de que, cuando el documento usado o guardado fuere un sello fiscal falso. El principal se con figura aunque el sello sea auténtico, sí quien lo utiliza o guarda lo hace idebidamente (por ejemplo, porque corresponde a una emisión fenecida). En realidad se trata ya de un delito diverso, que la ley sólo equipara al de uso de documento falso, para los efectos de su penalidad.

Es requisito para que este delito se configure, que el infractor tenga conocimiento de que el documento es falso. Carrancá y Trujillo, comentando el Art. 246 del Código Penal, estima que ese conocimiento exigido por la ley constituye dolo específico para el uso del documento (39). Lo mismo sostiene también Rivera Silva, añadiendo que "ese dolo forma parte del cuerpo del delito, independientemente de la referencia que pueda tener con el capítulo de la responsabilidad" (40). Independientemente de la doctrina que se adopte acerca de la naturaleza del dolo, puede afirmarse que en el caso se trata de un saber específico, una representación por parte del infractor, que consiste en hallarse éste enterado de una circunstancia inherente al documento, su falsedad. No importa de qué clase sea ésta. Tampoco tiene relevancia el hecho de conocer o no la causa - falsificación - o alteración -, que haya producido esa falsedad. Lo que im-

(39) CARRANCA y TRUJILLO, Raúl: Código Penal Anotado, p.567.

(40) RIVERA SILVA, Manuel: obr. cit., p. 132.

porta para que se configure el delito es que el usuario o te nedor del documento sepa que es falso, es decir que conozca su idoneidad probatoria contraria a la verdad. La ignorancia de esta calidad quita carácter delictuosa al hecho. Sola-- mente en la última hipótesis del precepto, consistente en el uso o tendencia de sellos fiscales auténticos, indebidamente, no ocurre así pues en este caso el delito no proviene de la falsedad, sino de una prohibición legal y la ignorancia de és ta no podría aprovechar al infractor.

Por último añadiremos que el conocimiento de la fal sedad debe ser pleno; no basta tener sospechas. Además nece sita quedar probado; no puede presumirse su existencia al - uso.

El juicio que haré por mi parte de ese rigor de las leyes fiscales, que manifiestan al hacer punible la simple - tenencia o guarda del documento falso, que no entraña uso - del mismo, lo daré a conocer más adelante, en el capítulo de conclusiones.

Otro delito fiscal que también es de interés para - los notarios es el que se tipifica en el Art. 85 del Código Fiscal de la Federación Frac. I, que dice así:

"Art. 85. Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

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

Este precepto tiene estrecha relación con otras disposiciones legales. El artículo 115 de la Ley del Notariado establece que "La Dirección General Jurídica y de Estudios Legislativos del Departamento del Distrito Federal ordenará visitas generales, por lo menos una vez al año..." El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación se refiere a las visitas e inspecciones con fines fiscales, cuando sea necesario.

El artículo 180 del Código Penal establece que "Se aplicará de uno a dos años de prisión y multa de diez a mil pesos; al que empleando la fuerza, el amago o la amenaza, se oponga a que la autoridad pública o sus agentes ejerzan alguna de sus funciones o resista al cumplimiento de un mandato legítimo ejecutado en forma legal". Y finalmente, en materia federal se tipifican como faltas administrativas de los nota-

rios, entre otros funcionarios, "resistirse por cualquier medio a las visitas de inspección, o no suministrar los datos o las informaciones que legalmente puedan exigirles los inspectores", ni mostrar los elementos necesarios para la práctica de la visita. (85 Frac. I del Código Fiscal de la Federación).

El delito que nos ocupa ahora requiere, como presupuesto, la existencia de una orden de autoridad competente dictada de acuerdo con la ley, para practicar una inspección o investigación con fines fiscales. Si dicha orden o su ejecución adolecen de ilegalidad notoria o si la primera no fue dictada por autoridad competente, en ejercicio de sus funciones, no puede estimarse delictuosa la resistencia. Carrancá y Trujillo expresa al comentar el artículo 180 del Código Penal: "Las funciones han de ser legítimas, pues no siéndolo - se configura al abuso de la función o su extralimitación, justificándose plenamente en ese caso la oposición con vías de hecho" (41). Por su parte Sebastian Soler se mantiene en el mismo principio al decir: "Siendo condición para la existencia del delito que la resistencia sea opuesta al funcionario en el ejercicio legítimo de la función, -

(41) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl: Obr. cit., p.421.

es obvio que un delito tanto cuando el acto no importa ejercicio de función como cuando, a pesar de tratarse de una acción funcional es posible, ella sea sustancialmente ilegítima.

En el caso del precepto que comentamos se requiere que no haya justificación para la resistencia, como lo sería la ilegitimidad puntada, pues si bien el notario tiene el derecho de inspeccionar su protocolo y otros objetos dentro al ejercicio de su actividad, también tiene el derecho de que esa inspección no se realice sino dentro de las disposiciones de la ley.

El delito consiste en oponerse o resistir, expresiones que dan la idea de realizar acciones encaminadas a impedir que se practique la inspección o investigación, independientemente de que tenga o no éxito para frustrarlas. Se requiere una actitud positiva, moral o físicamente violenta. No basta la simple desobediencia actitud negativa podrá constituir otro delito, pero no el que comentamos.

Para abrir el delito fiscal de mayor importancia que será el que se trataremos: La Defraudación Fiscal.

(42) SOLER, del : : obr. cit. , p. 118.

(43) CARRERA del : : obr. cit. p. 421.

En el Código Fiscal de la Federación tiene tipificada una forma genérica de defraudación, que esencialmente es igual en ambos y además diversas formas de defraudación específica, que en algunos casos se equiparan a la anterior para los efectos de la pena. Las disposiciones que las describen son las siguientes:

Art. 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaño o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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 veces el salario; cuando exceda, 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. 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 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.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomarán 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.

Art. 110.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I.- Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

II.- No rinda al citado registro, los informes a -- que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

III.- Use más de una clave de registro federal de -- contribuyente.

IV.- Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes.

V.- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se hubiera notificado un crédito fiscal y -- antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta la descubra o mediante requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cum

plimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

Art. 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Existe también en el delito de fraude ordinario, dentro de la legislación penal general (Art. 386 Código Penal). El defraudador fiscal deberá emplear una u otra de esas medidas, disyuntivamente, para eludir el pago de prestaciones tri

butarias. La simple omisión de pago de éstas no puede constituir delito; ni siquiera falta administrativa. Así lo ha expresado repetidamente en nuestro país la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Son interesantes a este respecto las siguientes ejecutorias entre otras:

"En los términos de los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, para decretar la sanción correspondiente del primero de dichos preceptos no basta que se falte total o parcialmente al pago de una prestación tributaria, sino también se requiere que la conducta del causante no pueda calificarse de simple mora, sin que se produzca alguna maniobra encaminada a eludir el cumplimiento de la obligación...". (Revisión Fiscal No. 195/55. Ready Foods de México, S.A. Boletín de información Judicial de 1957. Pág. 405).

"El artículo 81 del Código Fiscal de la Federación sanciona en todo o en parte, del pago de una prestación fiscal como consecuencia de comisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones descritas en las fracciones anteriores del propio artículo, así como cualquier otra maniobra encami-

nada a eludir el cumplimiento de dicho pago... La infracción contenida en el artículo mencionado solamente existe cuando - se trata de casos graves, como cuando se emplean maniobras - fraudulentas para eludir el pago del impuesto, pero para los casos de simple extemporaneidad sólo son aplicables los recargos respectivos..." (Amparo en Revisión No. 759/50. Sucesión de Pablo Jaubert. Boletín de Información Judicial de 1961 - Pág. 517).

"Todas las causas de infracción establecidas en el - Código Fiscal de la Federación requieren el común elemento de la voluntad lesiva, esto es, la demostración de la existencia de maniobra o dolo fiscal"... (Revisión Fiscal No. 134/55 - Byron Jackson Co, S.A. Boletín de Información Judicial de 1962 Pág. 587).

Ciertamente todo retraso en el pago de una prestación tributaria y con mayor razón toda omisión, son lesivos - para el Estado. Pero no basta esa lesión para que sean punibles. El causante que daña al Estado con la defraudación fiscal necesita ser algo más que un deudor incumplido. Se requiere que emplee medidas dolosas que tiendan a hacer definitivo su incumplimiento y a asegurarlo contra la acción de cobro por parte del Estado, dejando a éste en la imposibilidad

de exigir la prestación. Sólo en éste último caso se evidencia en el infractor una peligrosidad suficiente para hacer de lictuosa su conducta.

En consecuencia, para configurar el fraude fiscal se requiere o bien que el infractor engañe al encargado de la recaudación o liquidación del tributo o que aproveche el error en que éste se halla. Sobre ambas maneras de defraudar, se expresa Rivera Silva como sigue: "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 con cualidades de la realidad algo que ésta no posee..." (44). Y más adelante añade: "En el mantenimiento del error, el sujeto pasivo estima como calidades de la -- realidad alguno que ésta no posee, y el sujeto activo, conociendo la verdadera esencia de la realidad, mantiene en su error al sujeto pasivo; no le hace ver su anómalo conocimiento de la cosa... En el engaño, la versión falaz de la cosa la lleva el sujeto activo al sujeto pasivo y en el mantenimiento del error esa versión falaz la adquiere el sujeto pasivo sin intromisión del activo..."(45).

La medida empleada, engaño o aprovechamiento del error, debe conducir a una omisión total o parcial del pago -

(44) RIVERA SILVA, Manuel: obr.cit.p.138

(45) Ibid.pp.139 y 141.

tributario (conforme al Código Fiscal de la Federación). Es decir, debe haber entre ambas una relación de causalidad.

La circunstancia de que en la defraudación genérica no se exija que las prestaciones omitidas deban ser correspondientes al mismo defraudador, permite que este delito se pueda cometer no sólo por el contribuyente sino también por un tercero. Los notarios pueden hallarse en esta situación atenta su función de recaudadores originarios de impuestos, que reciben del otorgante para entregar en las oficinas exactoras y también atenta la responsabilidad solidaria que les impone el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

En cambio resulta bastante raro que el notario pueda ser autor material de alguna de las formas de fraude específico. La única en que puede ocurrir esto normalmente es la prevista en la fracción I, antes transcrita, del artículo 109 - del citado Código, que se refiere a la manifestación de datos falsos que originen la omisión de pago fiscal. En los restantes casos de defraudación, descritos, en este Código Fiscal, casi no puede el notario ser autor de la conducta típica.

La simulación de un acto jurídico sólo puede ser realizada por los otorgantes, nunca por el notario como tal.

El delito descrito en la fracción II del artículo - 109 del Código Fiscal, consistente en no enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas y recaudadas a los - causantes por concepto de impuestos, alcanza al notario. La - razón es que éste no actúa como retenedor, sino como recaudador. Las cantidades que debe enterar al Estado como impuestos de una escritura, las recibe hasta el momento en que se otorga ésta. No son cantidades que debiendo ser entregadas al - otorgante por el notario, conserve éste en su poder para entregar al fisco, caso en que se daría la retención. Así ocurre, entre otros, a los patrones (a quienes indudablemente sí es aplicable esta fracción II) respecto del sueldo de sus empleados. Más dudoso parece el caso en que concediéndose autorización por las autoridades fiscales, para vender bienes de una sucesión, se ordena al notario retener la parte del precio necesaria para pagar el impuesto a herencias. ¿Habrà allí retención, como expresa la autoridad, no obstante que el precio pagado por un contratante al otro no pasa por las manos - del notario? Nos inclinamos a creer que no. Lo que parece - existir en esos casos es una autorización para vender, condicionada a que se entregue al notario el monto del impuesto - adeudado por la sucesión, si el notario permite otorgar la - venta sin que se cumpla esa condición, habrá de verse obligado al pago de dicho impuesto.

El delito que describe la fracción I del mismo artículo 109 del Código Fiscal, consistente en no expedir documentos en que conforme a las leyes fiscales debe cubrirse un impuesto, sólo puede ser cometido por el notario cuando ese impuesto se pague en el documento (caso que no ocurre actualmente en el Distrito Federal) pues en otro caso el impuesto no se cubre en las notas expedidas por el notario sino mediante ellas, las que solamente consignan la liquidación hecha por éste.

La ocultación de bienes o expresión de un pasivo falso en los inventarios de una sucesión, prevista en la fracción III del artículo 111, no puede cometerse ordinariamente por el notario, sino sólo por el albacea o herederos. Acaso el notario, pudiera ser autor solamente en el supuesto que prevé el artículo 817 del Código de Procedimientos Civiles del D.F.; es decir cuando los inventarios deben hacerse por el mismo, por haber establecimientos de beneficencia interesados en la sucesión o por ser menores de edad la mayoría de los herederos.

Los demás casos de defraudación específica son manifiestamente ajenos a la función notarial. Pero respecto de algunos de ellos y también de los que antes hemos mencionado si

podrá el notario concurrir como autor intelectual o como cómplice, dada su función de asesoramiento a los contratantes como profesional del Derecho, o bien podrá actuar como encubridor.

Daremos una somera idea de esas formas de participación antes de terminar este capítulo. El artículo 13 de nuestro Código Penal dispone como sigue:

Art. 13 Son responsables de los delitos:

I, Los que intervienen en la concepción, preparación o ejecución de ellos.

II, Los que inducen o compelen a otros a cometerlos,

III, Los que presten auxilio o cooperación de cualquiera especie para su ejecución y

IV, Los que, en casos previstos por la ley, auxiliien a los delincuentes, una vez que éstos efectuaron su acción delictuosa".

Como autor de un delito puede considerarse en términos generales, a quien realiza la conducta típica prevista en la ley como consecutiva del hecho delictuoso. Pero la doctrina distingue entre autor material y autor intelectual. El pri

mero realiza la conducta por sí, la produce, la ejecuta (Fracción I). El segundo, en cambio, la realiza a través de otro, la hace realizar. Franco Guzmán de fine al autor material como "el que en forma objetiva, directa, física, realiza la conducta típica" y al autor intelectual como el que "actúa con su voluntad sobre otros para que éstos cometan materialmente el delito" (46). El precepto de nuestro Código que acabo de citar señala al autor intelectual en sus fracciones I y II por intervenir en la concepción del delito (acción inventiva intelectualmente creadora) o por inducir a compeler a otros a cometerlo (acción impulsora de la conducta ajena, destinada a producir la).

Pero así como la conducta del autor tiene siempre un carácter principal, determinante, en la producción del delito, puede existir una conducta simplemente accesoria que -- auxilie a la principal o coopere con ella para obtener el resultado antijurídico (fracción II del precepto citado). Esta conducta es la del cómplice, quien, sin realizar precisamente la figura delictiva descrita en la ley, coadyuva no obstante para que ella tenga existencia.

El encubridor en cambio, no tiene parte alguna en la producción del delito; sólo actúa después de cometido éste, -

(46) FRANCO GUZMÁN, Nicólas: EL Concurso de Personas en el Delito, p. 1).

para obtener su impunidad o su aprovechamiento. Esta tercera conducta constituye, por regla general, un nuevo delito diverso del que se encubre. Así se ha configurado en las legislaciones modernas y la nuestra lo ha hecho de ese modo en el Código actual.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA. Hemos alcanzado como conclusión inicial, en el primer capítulo, la que el notario es funcionario público y profesional del Derecho.

Este doble carácter le impone deberes diferentes, cuyo incumplimiento lo hace incurrir en responsabilidad que le afectan en su patrimonio o en su libertad.

El tema principal de estudio han sido "los deberes - que el notario tiene en materia fiscal", como funcionario público y tras de ellos, las responsabilidades consecutivas a su incumplimiento. Dentro de esas responsabilidades nuestra preocupación han sido las de carácter penal, es decir, las que por provenir de algún hecho tipificado como delito en la ley, llevan aparejada la imposición de una pena.

Poner lo antijurídico como objeto de estudio es una - de tantas maneras de servir al Derecho.

SEGUNDA. Los delitos fiscales fueron examinados brevemente y tan sólo en cuanto guardaban alguna relación con las - actividades del notario.

Pero la posición de éste como servidor simultáneo del Estado y de los particulares, como funcionario y como profesional, dejó ver un tanto lo complejo del problema, contraponiendo al deber la colaboración con el fisco, el deber de secreto para con el cliente. Deber frente a deber; responsabilidad penal contra responsabilidad penal. Notario, fisco y cliente son los términos de una relación tripartita que por la naturaleza y variedad de los intereses que pone en juego resulta a veces enigmática para el jurista.

TERCERA. La tipificación de diversos hechos en la ley como delitos fiscales parece haber surgido a causa de la necesidad de defender al Estado contra conductas consideradas ya de antemano ilícitas, pero que se encontraban deficientemente sancionadas. La reprobación de ellos por el legislador se había manifestado al catalogarlas como simples contravenciones, imponiéndoles sanciones de tipo administrativo. Al correr el tiempo, la debilidad de esta medida, para corregir la falta, se hizo ostensible, requiriendo la imposición de una pena propiamente dicha, como medida extrema para hacer respetar la norma jurídica tributaria, en un medio social que se mostró poco sensible a la sanción administrativa.

CUARTA. Los Notarios deben reclamar la igualdad ante el Derecho. La misma demanda que motivó la Ley de las Doce

Tablas en Roma, hace veinticuatro siglos, la misma exigencia que va implícita en la ética evangélica, desde hace menos tiempo parece no haber cesado aún de planearse por los hombres el poder público, para hacer más justas las relaciones entre ellos. La sanción que haya de imponerse al notario, ya fuere administrativa o penal, por incumplimiento a sus obligaciones fiscales, no debe existir solamente para él. La hipótesis legal debe mirar como posible infractor de normas tributarias a todo funcionario público que se encuentre, de acuerdo con la ley, igualmente obligado a colaborar con el Estado en la recaudación del tributo o en las medidas tendientes a impedir su evasión. "Por lo tanto nuestra sugerencia es que las disposiciones punitivas señalen y sean aplicables a funcionarios en general" y no sólo a notarios, cuando ese carácter tenga relevancia para la graduación de la pena. De ese modo, en el concepto genérico funcionario quedará comprendido el específico de notario, sin aludir a éste de manera exclusiva.

QUINTA. Otra reclamación que procede hacer en el caso, en nombre de la igualdad, es la que se refiere a una colaboración recíproca entre el notario y otros funcionarios del Estado. Hemos visto que los deberes que el notario tiene de colaborar en actividades que no son las suyas propias, pero que, por ser también del Estado, exigen colaboración, atento

el principio de "la unidad de la administración pública". Este principio impone solidaridad entre los diversos órganos administrativos y se traduce en deberes de ayuda recíproca para los mismos. El legislador ha sido progresivamente cuidadoso - para regular esos deberes en cuanto van a cargo del notario y en ayuda de otros funcionarios, particularmente fiscales, pero poco se ha preocupado de los deberes que sobre éstos hayan de recaer para colaborar con el notario y auxiliarlo en el ejercicio de su función, que también es función pública. La interdependencia recíproca de los funcionarios estatales lo exige así y no por cierto en nombre de un ideal de justicia conmutativa, sino en aplicación del invocado principio de unidad en la administración. Porque en definitiva el deber de ayudar no existe en beneficio del funcionario ayudado - que no tiene al respecto ningún derecho subjetivo que hacer valer - sino en beneficio de las funciones del Estado que tienen como objetivo transmitir dicho beneficio a la sociedad misma.

"En consecuencia, así como el incumplimiento por el notario de algunos de sus deberes de colaboración lo hace posible de sanciones, aún de carácter penal, en igual forma debe sancionarse el incumplimiento en que otros funcionarios incurran, a sus obligaciones de auxiliar al notario. Estas obligaciones deberán quedar cuidadosamente establecidas en las leyes

y, cuando su gravedad lo amerite, deberán también crearse tipos delictuosos para asegurar la efectividad de su cumplimiento."

SIXTA. Refiriéndonos directamente a la legislación fiscal punitiva debemos indicar que se ha ido demasiado lejos en ella para proteger al Estado, en algunos casos. Ejemplos de esto se encuentran en el artículo 95 frac. II inciso a) del Código Fiscal de la Federación.

El uso del documento falso, hecho a sabiendas de su falsedad es reconocido en forma indiscutible como delito. Pero la simple guarda del mismo no es justificado que reciba carácter delictuoso. El daño - potencial o actual - al Estado - se realiza y la peligrosidad del infractor se manifiesta, únicamente con el uso del documento, nunca con la simple tenencia, posesión o guarda inactiva del mismo. También es criticable que se sancione penalmente, como lo hace el indicado precepto, el uso o guarda indebidos de un sello fiscal no falso sino auténtico. Todos esos hechos justifican su catalogación como contravenciones, es decir, infracciones administrativamente sancionables, "no como delitos". Pueden cometerse muy fácilmente sin dolo, por simple descuido y olvido, particularmente en el caso del notario que requiere en su trabajo la colabora

ción de numerosos empleados o auxiliares. Y aún cuando es cierto que solamente se castigan los delitos fiscales de comisión - dolosa, ello no basta, pues quedaría a cargo del notario rendir la difícil prueba de que no hubo dolo, ya que la existencia de éste se presume iuris tantum, de acuerdo con el artículo 9º del Código Penal. Por consiguiente, es de sugerirse la inmediata - supresión de los indicadores tipos delictuosos y de todos los demás que, como ellos, no entrañen una lesión suficientemente grave para el Estado, debiendo ser sólo administrativamente reprimidos.

SEPTIMA. Una cuestión de interés técnico que conviene abordar a propósito de la legislación fiscal punitiva, es la - que se refiere a su ajuste con el Derecho Penal general. Cualquiera que sea el concepto doctrinario que se tenga del Derecho Penal Administrativo, inclusive Fiscal, ya sea como rama autónoma o como normación especializada o excepcional, lo cierto del caso es que forma parte del mismo orden jurídico que el Derecho punitivo común y que la unidad de ese orden se impone por encima de distinciones, diversificaciones o especializaciones. De allí la necesidad de poner acuerdo entre las disposiciones penales generales y especiales, para que, sin dejar de consignar en la ley los principios que son propios del Derecho Punitivo Fis-

cal. Las peculiaridades que lo distinguen, se acuda ante todo a armonizarlo con el derecho general, evitando lo mismo contradicciones entre ambos que redundancias innecesarias creadas por la duplicidad de tipos. Unas y otras habrán de dificultar la aplicación de la ley y la imposición de las penas - o bien pueden dar motivo a una indebida agravación de éstas - por la presencia del concurso formal en las infracciones.

OCTAVA. El caso del secreto profesional requiere algunas precisiones legales. Ante todo conviene deslindar los campos para el funcionario público en general y para el notario en particular, determinando, hasta donde sea posible, mediante disposiciones expresas, cuando tiene el deber de hablar y cuando tiene el de callar. La solución para algunos autores, de dejar a la conciencia moral del profesionista la decisión de si debe o no revelar el secreto en casos de conflicto, es encomiable el principio porque manifiesta el respeto al fuero interno, lo cual significa reconocimiento de los derechos de la persona humana. Pero en el fondo constituye una aportación jurídica muy pobre que reconoce, casi expresamente, la impotencia legislativa para resolver el problema. Es una capitulación en la lucha por el Derecho. Soler ha atacado vigorosamente esa solución desde el punto de vista de las leyes de su país. Como quiera que sea, una conclusión se evidencia: es la de que no se puede dejar a criterios morales individuales la solución de casos en que el interés social se

halla presente en los dos extremos en conflicto. El Estado, a quien compete la guarda de este interés, debe de dar su solución a través de las leyes y solamente en los casos en que esa solución resulte imposible, deberá dejarse ella al arbitrio moral del profesionalista.

NOVENA. El Notario es funcionario público y profesional del Derecho.

Su carácter de funcionario lo obliga de manera especial a colaborar con el Estado en materia fiscal.

El incumplimiento de esa obligación hace responsable administrativamente al notario y en algunos casos también penalmente.

DECIMA. La legislación fiscal punitiva es necesaria, dentro de las peculiaridades de cada país, para proteger al Estado en su derecho a la percepción tributaria para el logro de sus objetivos.

Las disposiciones que tipifiquen o sancionen delitos fiscales deben ser aplicables a todo funcionario del Estado con igual rigor y no de manera exclusiva o especialmente agra

vada a los notarios.

Debe trabajarse porque se supriman los delitos fiscales que no impliquen conductas suficientemente peligrosas para el Estado y se reduzcan a la condición de faltas administrativas.

DECIMA PRIMERA. Se debe consignar en las leyes, con toda amplitud, las obligaciones de otros funcionarios para colaborar con el notario en el ejercicio de su función propia, estableciendo sanciones por su incumplimiento, aún de carácter penal, cuando el caso lo amerite.

Se debe precisar por las leyes, en cuanto fuere posible, los límites entre el deber de secreto profesional y el deber de colaborar con el Estado en materia fiscal y solamente dejar el criterio moral del profesionista los casos en que no fuere posible obtener esa precisión.

Debe reconocerse la protección internacional del secreto profesional conforme a las leyes el país en que surgió, cuando dicho secreto entre en colisión con disposiciones fiscales de otros países.

DECIMA SEGUNDA.- Los delitos fiscales atentan no so

lo contra el patrimonio del Estado sino que también lesionan la actividad política social y económica del mismo. De lo que resulta que la tutela penal establecida por la legislación -- fiscal punitiva, tiende a proteger jurídicamente no sólo los ingresos del Estado, obtenidos por imposición, sino también -- indirectamente la eficacia de las medidas que el propio Estado emplea sobre la vida económica de los gobernados.

DECIMA TERCERA. En México el Derecho Penal Fiscal -- tiene características propias y exclusivas, según consta en -- la exposición de motivos del Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación que señala "En tanto 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", por lo tanto podemos ubicar entre las -- principales características de los citados delitos, las si-- guientes: A) Sólo pueden ser de comisión intencional, aunque la ley no lo expresa. B) La pena por delitos fiscales, inclu-- ye la reparación del daño. C) Coexiste el régimen fiscal puni-- tivo, con el administrativo sancionador, con una total inde-- pendencia entre ellos. D) El fin principal de la legislación fiscal punitiva, es la tutela del interés tributario del Estado, lo que produce importantes consecuencias que las leyes --

previenen por ejemplo el anteponer ese interés a todo propósito represivo del delito o defensivo contra la peligrosidad del delincuente, así como a cualquier intento de readaptación de éste. E) En materia fiscal, lo penal se subordina a lo administrativo, según se desprende del control que sobre el proceso criminal ejercen las autoridades fiscales, en los que la persecución sólo se inicia mediante la previa declaración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el sentido de que el fisco sufrió o pudo sufrir perjuicio. F) Los delitos fiscales se consideran no sólo como de daño, sino también, como de peligro, ya que no es necesario que en todo caso el fisco haya sufrido lesión, sino que basta que haya estado en riesgo de sufrirla, para que la conducta que motivó ese riesgo pueda ser considerada delictuosa.

DECIMA CUARTA.- En materia de Derecho comparado podemos afirmar que por ejemplo en Francia, su legislación fiscal, contiene disposiciones específicas tendientes a reprimir el fraude fiscal y algunos otros actos que tiendan a lesionar el interés del Estado, como acreedor tributario y sus sanciones pueden ser pecuniarias, las privativas de libertad, la suspensión de derechos cívicos, la suspensión del ejercicio profesional y la publicación de sentencias. En resumen podemos afirmar que en términos generales son coincidentes en sus

principios, alcances y sanciones, las legislaciones fiscales de Argentina, Ecuador, España y casi todas las legislaciones latinas y sajonas.

B I B L I O G R A F I A

1. BERNARDO DE QUIROS, Constancio: Derecho Penal.
2. BRISEÑO SIERRA, Humberto: "Derecho Procesal Fiscal" Editorial Robredo. México, 1964.
3. CARRANZA Y TRUJILLO, Raúl: Código Penal Anotado.
4. C.T. EHEBERG. Hacienda Pública Editor Gustavo Gili, Madrid, 1929.
5. CENICEROS, José Angel: Encubrimiento y Participación (Criminalia, 1944, No. 1C).
6. CHINCHILLA RUELA, Rafael: Nociones de Legislación Tributaria.
7. DE JUANO, Manuel: Curso de Finanzas y Derecho Tributario.
8. DUVERGER, Maurice. "Eléments de Fiscalité". Editorial Thémis. Francia 1976.
9. FLORES ZAVALA, Ernesto: "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. México - 1969.
10. FRAGA, Gabino: "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A., México, 1988.
11. FRANCO GUZMAN, Ricardo: El Concurso de Personas en el Delito.
12. GARCIA VIZCAINO, José: El Delito de Evasión Fiscal.
13. GARZA, Sergio Francisco de la: "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. México 1978.
14. GONZALEZ PALOMINO, José: Instituciones de Derecho Notarial.
15. GIMENEZ ARNAU, Enrique: Introducción del Derecho Notarial.
16. JARACH, Dino: "El Derecho Imponible", Segunda Edición. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina 1971.
17. JOHN STUART MILL: Principios de Economía Política, Págs. 794 y 795. Mencionado por E. FLORES ZAVALA op. cit., p. 217.

18. PUBLIESE, Mario: "La Prova del Proceso Tributario", Traducción al español de A. González Rodríguez. Editorial JUS. México, 1949.
19. RIPOLLES, Quintano: "Comentarios al Código Penal".
20. RIVERA SILVA, Manuel: Los Delitos Fiscales Comentados.
21. SAINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho". Tomos: I, III, V y VI. Editado por el Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1972.
22. SANAHUJA Y SOLER, José María de: Tratado de Derecho Notarial.
23. SCHMOLDERS, Gunter: Teoría General del Impuesto.
24. SOLER, Sebastian: Derecho Penal Argentino.
25. VAZQUEZ PEREZ Y MONROY ESTRADA: Antecedentes Evolución Histórica, Estado Actual y Tendencias del Notariado en cada Entidad de la Federación.
26. VILLABA WELSH, Alberto: El Derecho Notarial a la Luz de la Teoría Ecológica. (REVISTA Internacional del Notariado No. 11, 1951).
27. VILLEGAS VASAVILBASO, Benjamín: Derecho Administrativo.

LEGISLACION CONSULTADA

LEY DEL NOTARIADO PARA EL DISTRITO FEDERAL

Editorial Porrúa, S.A. México, 1987.

LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.

NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Editorial Libros Económicos, México 1988.

LEY ORGANICA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.

Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Editorial Porrúa, S.A., México 1988.

CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL

Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.

CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL

Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.